Jadara University
School of Economics and Business
Department of Accounting

جامعة جدارا
كلية الأقتصاد والأعمال
قسم المحاسبة

تقييم مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم 315 في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية

دراسة ميدانية

Jordanians Certified Public Accountants Compliance with the International Audit Standard Number 315 in Determing Internal audit risk in Auditing Financial Data : Field Study

إعداد الطالب
باسل حسن الطعاني

إشراف الدكتور
محمد عبيدات

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الأقتصاد والأعمال

جامعة جدارا

أيار-2011

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " تقييم مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 315 في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية: دراسة ميدانية".

المقدمه من الطالب: باسل حسن احمد الطعاني

وأجيزت بتاريخ : 24 / 5 /2011

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	التوقيع
الدكتور محمد عبيدات مشرفا ، ورئيسا	
الدكتور محمد عبدالله المومني، عضوا	
الدكتور جمال الشرايري، عضوا خارجيا	

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جامعة جدارا

نموذج تفويض

أنا الطالب باسل حسن احمد الطعاني أفوض جامعة جدارا بتزويد نسخ من رسالتي بعنوان " تقييم مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم 315 في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية: دراسة ميدانية " للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الأسم : باسل حسن احمد الطعاني

التوقيع : ----------------------------

التاريخ : 24 / 5 / 2011

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الإهداء

إلى والدي .... الذي كان لسان حاله الدعاء لي بالتوفيق، إلى من تعلمت منه التسامح والعطاء، إلى منبع الطيب والحنان، أمي الغالية ....

اسأل الله العلي العظيم أن يوفقني بطاعتهما وأن يمتعهما بالصحة والعافية.

إلى من كانت معي خطوة بخطوة وسهلت لي الصعاب ودفعتني إلى النجاح بصبرها ودعائها حبا وتقديرا، زوجتي وفقها الله.

إلى إبني الغالي ليث حفظة الله

إلى إخواني و أخواتي الأعزاء.

الباحث
باسل حسن الطعاني

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله العلي القدير كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن من علي بنعم عظيمة، منها إتمام هذا الجهد المتواضع، وبعد:

فإنه من الواجب الاعتراف بالجميل لمسديه ورد الفضل لمستحقيه، وهنا أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان للدكتور محمد عبيدات الذي تفضل بالإشراف على الرسالة، وأشكره على التوجيه و الدعم المستمر الذي قدمه لي.

كما أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى والدي الدكتور حسن الطعاني، الذي ما بخل على بوقته الثمين طيلة وقت الدراسة، وقدم لي الكثير من المعلومات القيمة.

كما واتقدم بالشكر سلفا إلى أعضاء لجنه المناقشة كل من الدكتور جمال الشرايري والدكتور محمد المومني على الملاحظات التي سيتقدمون بها والتي ستلاقي الأهتمام الكافي مني في سبيل الإرتقاء بهذه الدراسة نحو الأفضل.

وأخيرا جزيل الشكر للكادر الأكاديمي والإداري بجامعة جدارا وخصوصا في قسم المحاسبة الذي ما بخل أعضاؤه وإدارييه بتقديم المساعدة.

الباحث

باسل حسن الطعاني

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

فهرس المحتويات

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الثاني : الإطار النظري

- المبحث الأول :

- المبحث الثاني

المبحث الثالث

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الثالث: منهجية الدراسة واختبار فرضياتها

- المبحث الأول :

- المبحث الثاني:

- المبحث الثالث:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

قائمة الجداول

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

قائمة الملاحق

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الملخص باللغة العربية

تقييم مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم 315 في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية: دراسة ميدانية.

إعداد الطالب : باسل حسن الطعاني

إشراف الدكتور : محمد عبيدات

الملخص

تهدف الدارسة إلى بيان مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم 315 في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية. ولقد تناولت الدراسة مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بفهم ودراسة كل من بيئة المنشأة ونظام الرقابة الداخلي، إضافة الى دراسة المخاطر الجوهرية. ولتحقيق هدف الدراسة، تم إعداد استبانة الدراسة، ووزعت بشكل شخصي مباشر على عينة الدراسة المستجوبة من مجتمع المحاسبين القانونيين المكون من 650 محاسب قانوني ممارسين للمهنة في الأردن، حيث بلغ حجم العينة 275 محاسب قانوني، استجاب منهم 250 مدقق، أي بنسة استجابة مقدارها 91%. ولقد استخدمت مقاييس الإحصاء الوصفي كالوسط الحسابي والإنحراف المعياري في التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة، كما استخدم اختبار (ت) للعينة الواحدة في اختبار فرضياتها، وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

1- يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلي والتعرف على تفصيلات النظام التي تحد من مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية.

2- يلتزم المحاسب القانوني الأردني بفهم المنشأة وبيئتها الداخلية من خلال التعرف على السياسات المتبعة في الشركة والنظام المحاسبي المستخدم للحد من مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية.

3- يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للحد من مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية.

وقد خلص الباحث في نهاية الدراسة إلى تقديم مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم 315 في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية، وأهمها :-

1- ضرورة معرفة المحاسب القانوني الأردني مدى التزام الإدارة بتعزيز عوامل النزاهة والقيم الأخلاقية لدى العاملين، والتأكد من أن قسم التدقيق الداخلي يتبع لجنة التدقيق المكونة من الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة.

2- ضرورة الإهتمام بعقد دورات متخصصة للمحاسبين القانونيين الأردنيين، تتعلق بمعايير التدقيق الدولي وكيفية تطبيقها، ويجب أن تكون الزامية وليست اختيارية.

الكلمات المفتاحية :

مخاطر الرقابة، نظام الرقابة الداخلي، تدقيق الحسابات، معايير التدقيق، مخاطر التدقيق، مخاطر الأخطاء الجوهرية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

Jordanians Certified Public Accountants Compliance with the International Audit Standard No. 315 in Determining Internal Audit Risk in Auditing Financial Data: A Field Study

Preparation of
Basil Hassan Ata'ni

Supervision of:
Dr. Mohammed Obeidat

The study objects for determining the extent of auditors' compliance with the available procedures in Audit Standard No. 315 in determining the internal control when financial data are audited. The study takes into consideration whether auditors attempt to understand the environment and the applied internal control system of the customer. In addition، the study focuses on understanding the customer's fundamental risk. To achieve the objectives of the study، a questionnaire was developed and self-administered to a convenient sample consisted of 275 auditors in Jordan، among the total population of them in Jordan which consists of around 650 auditors، and 250 of them responded to the questionnaire، while the 25 of them had not been responded. Descriptive statistics had been used in the data analysis، and the one sample t-test method had used in testing the study hypotheses. Therefore، the study finds:

1. Auditors in Jordan are complied with the listed procedures in International Audit Standard No. 315 that are used in testing the internal control system of the customer، and they attempt to know the details of this system that it may limit the risks of internal control system in auditing the financial data.
2. Auditors in Jordan follow the available procedures in International Audit Standard No. 315 to understand the customer environment through their attempt to know the applied policies، and the followed accounting system by that customer in order to limit the risks of internal control whenever they need to audit the financial data.
3. Auditors in Jordan also follow the available procedures in International Audit Standard No. 315 in assessing the risks of fundamental errors for the purpose of limiting internal control risks when they audit the financial data of the customer.

Based on the these findings، the researcher recommends that the following recommendations may contribute in auditors' compliance with the available procedures in International Audit Standard No. 315 in determining the internal control risks:

1. It is necessary for Jordanian certified public accounting to know the extent of managements compliance with the re-inforcement of some factors such as، integrity and ethical values of employees، and the certainty of that internal accounting department follows the internal

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

committee which consists of independent members of the board of directors .

2. There is a need for increasing the importance of conducting training programs regarding the International Audit Standards for auditors، so these programs are recommended to be compulsory

***Key Words*:** Control Risks، Internal Control System، Audit Standards، Audit Risk، Fundamental Audit Risk، Internal Audit Procedures.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الأول

الإطار العام والدراسات السابقة

1-1 : **المقدمه**

2-1 : مشكلة الدراسة

3-1 : أهمية الدراسة

4-1 : أهداف الدراسة

5-1 : التعريفات الإجرائية

6-1 : فرضيات الدراسة

7-1 : الدراسات السابقة

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الأول

1-1 المقدمة : Introduction

تعد مهنة تدقيق الحسابات من المهن الهامة التي من شأنها أن تقدم لمستخدمي المعلومات المالية مزيدا من الثقة بصحة ودقة المعلومات التي تفصح عنها الشركات. لقد كان الهدف من مهنة تدقيق الحسابات حتى منتصف القرن الماضي يتمثل في اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبيةٍ ولذلك كان لزاماً على المحاسب القانوني الأردني القيام بتدقيق تفصيلي شامل لجميع عمليات الإيرادات والمصروفات، والمقبوضات، والمدفوعات النقدية, حيث كان المدقق يقوم بمراجعة جميع العمليات وفحص كل سجلات الوحدة الاقتصادية. ومن العوامل الرئيسية التي كانت تساعد على تحقيق هذا الهدف، صغر حجم الوحدات الاقتصادية، وانخفاض حجم عملياتها المالية, فضلا عن وجهة النظر التي كانت سائدة، وهي أن مهمة المحاسب القانوني الأردني هي تعقب الأخطاء واكتشافها *(القاضي ودحدوح،200).*

وعندما تزايدت أحجام الوحدات الاقتصادية وتوسعت أنشطتها، أصبح الهدف من هذه المهنة يختص بإبداء الآراء الفنية المحايدة فيما يتعلق بمدى تمثيل البيانات للمركز المالي ونتيجة النشاط بصورة صادقة وعادلة. لذا أصبح من غير الممكن القيام بتدقيق تفصيلي لكافة عمليات الوحدة الاقتصادية, مما أدى إلى ظهور الحاجة للتحول من التدقيق التفصيلي إلى التدقيق الاختباري (أسلوب التدقيق بالعينات)*.(التميمي،2006).*

حيث يجب أن يفهم المحاسب القانوني الأردني الأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية, بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق, وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها، وأن يحصل المدقق على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة، والأساس الذي بناء

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

عليه تعتبر المعلومات موثوقة بشكل كاف لهذا الهدف، ويجب أن يفهم المحاسب القانوني الأردني المنشأة وبيئتها الداخلية المتعلقة بالتدقيق من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية، ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة. حيث يجب على المدقق إن يتعرف على بيئة المنشأة، من حيث طبيعة العمل الذي تقوم به، والأهداف والخطط التي تضعها المنشأة، والتعرف على طبيعة النظام المحاسبي المستخدم، وطبيعة التكنولوجيا المستخدمة، وكيفية عملها، وعلى الضرائب التي تخضع لها المنشأة، والسياسات الحكومية التي لها تإثير مباشر على المنشأة. ولا تتطلب عملية التدقيق فهم جميع أنشطة الرقابة الخاصة بكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل إثبات خاص بها.

وسوف يقوم الباحث بمناقشة عناصر الرقابة الداخلية وأساليبها، والخطوات الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومخاطر الرقابة، وطرق الوقاية من هذه المخاطر، والحد من مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد تواجه المدقق والظروف والأحداث التي قد تدل على وجود مخاطر اخطاء جوهرية في الفصل الثاني من هذه الدراسة.

حيث اشتملت هذه الدراسة على ثلاثة فصول:- الفصل الأول عبارة عن الأطار العام والدراسات السابقة واشتمل على مشكلة الدراسة، وأهميتها وأهدافها، والتعريفات الإجرائية، وفرضيات الدراسة، والدراسات السابقة. وتضمن الفصل الثاني:- الأطار النظري للدراسة، حيث يناقش هذه الفصل المعلومات المتعلقة بكل من عناصر الرقابة الداخلية وخصائصها، وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وفهم طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها الداخلية. وفيما يتعلق بالفصل الثالث، فقد اشتمل على إجراءات الدراسة، والتي تكونت من منهجية الدراسة، واختبار الفرضيات وتحليلها، ثم النتائج والتوصيات والمراجع.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2-1 مشكلة الدراسة : Study Problem

يؤدي التزام المحاسب القانوني الأردني بفهم نشأة المنشأة، وفهم نظام الرقابة الداخلي فيها، والمخاطر الجوهرية إلى وضوح الصورة أمامه، حيث يمكن أن يحدد أين يركز نشاطاته واختباراته، وأين يمكن تخفيض درجة هذا التركيز. وعلى العكس، فإن عدم فهم هذه الأمورالثلاثة فأنها قد تسبب له قصور في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية. فقد تناول معيار التدقيق الدولي رقم 315 على مجموعة من الإجراءات التي في حال الالتزام بها من جانب المدقق، يكون قادرا على تخطيط نشاطه، ويكون قادرا على تحديد الجوانب التي تعطي أهمية أكبر، والجوانب التي من الممكن تجاوزها.

فقد جاءت هذه الدراسة لتدرس مدى التزام المدقق بالإجراءات الواردة بالمعيار رقم (315) في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية على البيانات المالية. وذلك من خلال الاجابة على الأسئلة التالية:

1- هل يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلي من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية؟

2- هل يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لفهم المنشأة وبيئتها الداخلية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية؟

3- هل يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية؟

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3-1 أهمية الدراسة : Study Importance

تنبع أهميه هذه الدراسة من الأثر الايجابي لاتباع الإجراءات، والممارسات اللازمة في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية من جانب المحاسب القانوني الأردني بهدف الحفاظ على أصول المنشأة، وتقديم معلومات خالية من الأخطاء الجوهرية، وهذا ما يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ قرارات سليمة تجنبهم الوقوع في الأخطاء، وتمكنهم من الحفاظ على ثرواتهم، وتمكن المنشأة من التقدم والنمو. ويشتمل المعيار رقم 315 على العديد من الإجراءات التي في حال اتباعها من جانب المحاسب القانوني الأردني فمن شأنها أن تؤدي الى اكتشاف الخلل والخطأ في القوائم المالية.

وتزداد أهمية هذه الدراسة، عند إدراك الأهداف النبيلة لمهنة تدقيق الحسابات في حال القيام بها بمهنية وموضوعية واستقلالية. ومن غير الممكن أن يقوم المحاسب القانوني الأردني بمهنته على أكمل وجه، إلا إذا التزم بما ورد بمعيار التدقيق الدولي رقم 315 من إجراءات وممارسات، لما للإلتزام بهذه الممارسات والإجراءات من دور في تمكين المدقق من تكوين صورة واضحة عن المنشأة المكلف بتدقيق بياناتها وقوائمها المالية، وهذا ما يقود إلى زيادة قدرتة على إصدار التقرير المناسب والصحيح.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4-1 أهداف الدراسة : Study Objectives

انطلاقا من مشكلة الدراسة وأسئلتها، فإن أهداف هذه الدراسة تتلخص بما يلي :

- معرفة مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لفهم المنشأة، وبيئتها الداخلية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية, حيث يعتبر هذه هو الهدف الأساس للدراسة.
- معرفة الإجراءات المتبعة من قبل المحاسبين القانونيين الأردنيين في اختبار نظام الرقابة الداخلي.
- معرفة مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية.

5-1 مصطلحات الدراسة : Study Conceptes

تدقيق الحسابات :

يعرف إجرائيا من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه: "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة اثباتية، وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك من حيث درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق" *(جمعة، 2005)*.

المدقق الخارجي المستقل :

هو الشخص الذي يمارس مهنة تدقيق الحسابات كعضو في شركة، أو مكتب مرخص يقوم بتقديم خدمات مهنية. ويتميز هؤلاء المدققون بتأهيلهم العلمي والعملي واستقلاليتهم الذهنية

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

والفعلية، ويقوم هؤلاء المدققين بالتدقيق المالي بناء على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة قبولا عموما (*النبيات، 2006*).

مخاطر الرقابة :

مخاطر أن لا تمنع أو تكشف أو تصحح أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة في الوقت المحدد بيان خاطئ يمكن إن يقع في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح، والذي يمكن أن يكون جوهريا، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى (*الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010*).

الرقابة الداخلية:

هي العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها، وتطبيقها، والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية، وفعالية وكفاءة العمليات، والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة. *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010).*

إجراءات تقييم المخاطر:

هي إجراءات التدقيق التي يتم القيام بها من أجل فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، وتحديد، وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات *(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).*

مخاطر التدقيق:

المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات تحتوي على الأخطاء الجوهرية، وتعتبر دالة في مخاطرة التدقيق، و دالة في مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطر الاكتشاف (*الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010*).

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

بيئة الرقابة :

تشتمل بيئة الرقابة على الموقف العمومي للمديرين والإدارة, وإدراكاتهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، وأهميتها في المنشأة. وتعتبر بيئة الرقابة إحدى مكونات الرقابة الداخلية .(*الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010*)

6-1 فرضيات الدراسة : Study Hypotheses

في ضوء مشكلة الدراسة وأسئلتها، وبعد الاطلاع على الإطار النظري والدراسات السابقة في مجال الدراسة، تم صياغة فرضيات الدراسة لتكون بشكلها العدمي كما يلي :

H01 :- لا يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلي من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية.

H02:- لا يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لفهم المنشأة، وبيئتها الداخلية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية.

H03:- لا يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

7-1 الدراسات السابقة : Prior Researches

1-7-1 الدراسات العربية

1- دراسة الصمادي،(2010)، بعنوان :" دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المالية العامة الاردنية: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وبكلمات أخرى، يتلخص الغرض الأساسي للدراسة في الوقوف على دور المدقق الداخلي في تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المالي المساهمة العامة الأردنية. وقد بلغت عينة الدراسة 98 مدققا داخليا، تم اختيارهم وفقا لأسلوب العينة الطبقية العشوائية.

ولقد استخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار ت في اختبار الفرضيات، فيما استخدم اختبار كرونباخ الفا للوقوف على درجة مصداقية البيانات.

وتوصلت الدراسة الى ما يلي :

1- هناك دور كبير للمدققين الداخليين في تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المالية العامة الأردنية.
2- عدم وجود فروق جوهرية بين المتوسطات الحسابية الخاصة بالدرجة الكلية لدور التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المالية العامة الأردنية، وتعزى لاختلاف مستويات متغير القطاع.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وقد أوصى الباحث الى أن تعمل الشركات المساهمة المالية العامة الأردنية على توظيف العاملين لدى دائرة التدقيق الداخلي ممن يحملون تخصص المحاسبة وإعادة النظر في الأنظمة الرقابية من حين لآخر.

2- دراسة غالب ،(2009)،بعنوان:"مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300: (دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية).

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300، والى التعرف على الصعوبات والمعلومات التي تحول دون تطبيقهم لمتطلبات المعيار. ولتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم تصميم استبانة ووزعت على عينة من مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في مكاتب التدقيق في اليمن، والبالغ عددهم 118 مدقق من أصل 153. ولقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية، واختبار ت وتحليل التباين الأحادي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن مدققي الحسابات يدركون أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق، ويلتزمون بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300.

كما بينت الدراسة أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية للمسمى الوظيفي على مدى التزام المدققين بمتطلب تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300، بينما لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبقية العوامل الشخصية على مدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق. وأن أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون التزامهم بمتطلبات المعيار تتمثل في صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية. وكذلك وجود نصوص مترجمة للمعايير والتطورات التي تحدث عليها، كانت من بين المعوقات ذات الأهمية الأقل.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وقد خرجت الدراسة بعدد من التوصيات، أهمها:- ضرورة التزام مدققي الحسابات بمتطلبات المعيار فيما يتعلق بالاتصال مع المدقق السابق امتثالا لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وذلك لمعرفة مدى وجود صعوبة ومشاكل متعلقة بالجهة الخاضعة للتدقيق وأخذها بالاعتبار قبل البدء بعملية التدقيق، والتأكيد على ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بترجمة معايير التدقيق الدولية وتوفيرها للمدققين.

3- دراسة القاضي،(2009)،بعنوان:"مدى مسؤولية المحاسب القانوني الاردني عن اكتشاف الغش في البيانات المالية في ظل معيار التدقيق الدولي رقم(240): دراسة ميدانية.

هدفت هذة الدراسة الى قياس مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الاحتيال في القوائم المالية في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (240)، وذلك من خلال بيان مدى مسؤولية المحاسب القانوني الأردني الخارجي عن اكتشاف الاحتيال في القوائم المالية. كما هدفت الدراسة الى التعرف على مدى كفاية إجراءات التدقيق الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم (240) في اكتشاف الاحتيال في القوائم المالية.

ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث بتغطية الجانب النظري للدراسة من خلال المسح الميداني للكتب، والدوريات والمواقع الإلكترونية والقوانين والتعليمات ومعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة. ولقد تم تغطية الجانب الميداني للدراسة من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين الأردنيين الاردنيين، حيث تم توزيع (211) استبانة وتم استرجاع (161) استبانة منها وبنسبة 77% من الاستبانات الموزعة، في حين بلغت الاستبانات الخاضعة للتحليل (152) استبانة بنسبة 72%. ومن أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات، فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار ت. وكان من أبرز ما توصلت الية هذه الدراسة ما يلي:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

1- أن هناك إدراكاً معقولاً لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين في الاردن لمسؤوليتهم عن اكتشاف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام 3.33 وبنسبة تأييد 66.6%.

2- أظهر التحليل الإحصائي أن قيام المحاسبين القانونيين الأردنيين بتطبيق الاجراءات الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم (240) يزيد من امكانية اكتشاف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام 4.12، وبنسبة تأييد بلغت 82.4%، وأن أهم الاجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدققون هي الزيارة المفاجئة لمواقع تابعة للوحدة الخاضعة للتدقيق لجرد بعض الأصول القابلة للاختلاس مثل النقدية والمخزون.

وفي ضوء تلك النتائج قدم الباحث مجموعة من التوصيات، كان من بينها:

1- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بتنظيم دورات وندوات ومؤتمرات تدريبية لمنتسبيها، بما يكفل تنمية مهاراتهم، وتحديث معلوماتهم في مجال اكتشاف الاحتيال في ضوء ما تصدره المنظمات من توصيات ونشرات ومعايير ذات صلة بتدقيق الحسابات.

2- ضرورة إعادة النظر في التشريعات القانونية الأردنية لمهنة المحاسبة القانونية لتلافي أوجه القصور في تنظيم المهنة من جهة، ولمواكبة التطورات والتحديثات التي تطرأ على معايير التدقيق الدولية من جهة أخرى.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4- دراسة عرار، (2009)، بعنوان:" مدى التزام المدقق الخارجي في الاردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية".

هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام المحاسب القانوني الأردني الخارجي بالأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم تصميم استبانة مكونة من خمسة محاور، يحتوي كل منها على عشرة استفسارات. وقد تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من مائة مدقق، مقسمة إلى (50) اسبانة تخص المدقق الداخلي، وأخرى مماثلة بالعدد تخص المدقق الخارجي.

ولقد قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة مثل المتوسطات الحسابية لاختبار تجمع البيانات وتركزها والإنحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت البيانات واختبار ت لاختبار الفرضية السادسة. ولقد تم استخدام:- اختبار "مان وتني" لحساب دلالة الفروق بين مجموعتين مستقلتين وغير مرتبطتين، واختبار ت لعينتين مستقلتين.

ولقد خلصت الدراسة الى النتائج التالية:

1- يلتزم المدقق الخارجي بالاختبارات والاجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية.

2- يلتزم المدقق الخارجي في الأردن بالاجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات لتقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية.

3- أن المدقق يلتزم بتطبيق الاجراءات والاختبارات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلية عند تقييمه لمخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4- أشارت الدراسة الى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين من حيث مدى التزام كل منهم بتطبيق اجراءات واختبارات تقييم الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية.

5- دراسة السبوع وآحرون،(2009)، بعنوان:" فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة للتعرف على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في تحقيق اهداف الرقابة في شركات الرقابة الصناعية الأردنية، ولتحقيق اهداف هذه الدراسة طورت استبانة وزعت على الشركات الاردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعام 2007، وقد استرد منها (48) استبانه خضع منه للتحليل الإحصائي (42) بما نسبته (62.7%) من مجتمع الدراسة (67 شركة). ولأستخلاص النتائج, ولاختبار الفروض استخدم في الدراسة اختبار t-test للعينة الواحدة ومعامل ارتباط بيرسون.

وقد أظهرت هذه الدراسة بشكل عام وجود فاعلية لانظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية. كما وجدت الدراسة ايضا بعض نواحي الضعف في المجالات التالية : قدرة الأنظمة المحاسبية والرقابية في المساعدة على الوصول للمستويات التشغيلية المخططة واستخدام الموارد وأدارة الاصول بما ينعكس على ربحية وأداء الشركة, وجود فرص ضائعه نتيجة نقص المعلومات المالية وغير المالية، وكذلك وجود حالات من الأرباك أو التأخير في انجاز الأعمال الإدارية والتشغيلية عن وقتها, ضعف المتابعة والمراقبة المستمرين للاعمال الرقابية من قبل الإدارة ولجان الرقابة الداخلية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

6- دراسة شناق وذنيبات، (2006)، بعنوان: " تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي رقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن".

استهدفت هذه الدراسة معرفة مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610 في أثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي وذلك من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والداخليين، وهدفت كذلك إلى بيان مدى الاختلاف في تطبيق المعيار بأختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، كما هدفت إلى قياس الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والداخليين.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانتين وزعت الأولى على عينة من المدققين الخارجيين، والثانية على عينة من المدققين الداخليين، وتم استخدام الإحصاء الوصفي والاختبارات اللامعلمية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة الى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين المدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وبينت النتائج أن المعيار الوضع التنظيمي، هو الأهم من بين الأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي رقم 610 لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي. وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تعزيز درجة تطبيق المعيار الدولي رقم 610 وتوضيح مفهوم العلاقة التي تربط بين كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين ومجالات التعاون بينهم وضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بتعزيز أقسام التدقيق الداخلي.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

7- دراسة الرحاحلة، (2005)، بعنوان: " فاعلية أجهزة التدقيق في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية".

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى فاعلية اداء اجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الاردنية, وذلك من خلال التعرف على مدى التزام التدقيق الداخلي في الجامعات والخاصة الاردنية بالمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخلين في عملها, وتأثير العوامل المتعلقة والعوامل الشخصية للعاملين على مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير, وتقديم توصيات حول رفع مستوى فاعلية اداء اجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الاردنية الرسمية والخاصة .

ولتحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الاولية والثانوية حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة واهدافها, وقد وزعت (50) نسخة منها على جميع العاملين في وحدات التدقيق الداخلي في الجامعات الخاصة والرسمية الاردنية, استجاب منهم (94%). كما اعتمدت الدراسة اسلوب التحليل الاحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي, كما أن العوامل المتعلقة بأفراد العينة ليس لها تأثير على فاعلية الإداء بسبب التجانس, أما بالنسبة للعوامل المتعلقة بالجامعة فقد كان لعمر الجامعة دون غيره من العوامل أثر على فاعلية أداء التدقيق الداخلي وأوصت الدراسة بضرورة تبادل الخبرة والمعرفة بين الجامعات في مجال التدقيق الداخلي.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

8- دراسة خلف،(2004)، بعنوان: " مدى تأثير قوة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت الدراسة الى استكشاف آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بالآثار التي يمكن أن تترتب على الإجراءات المتبعة في الأنظمة الفرعية لنظام الرقابة الداخلية على متانة وفاعلية النظام الشامل للرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية. كما هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بالآثار التي يمكن أن تترتب عن تلك الإجراءات على مصداقية وعدالة القوائم المالية التي تصدرها تلك الشركات.

وشملت الدراسة جميع مكاتب التدقيق التي تدقق حسابات الشركات الصناعية المساهمة العامة، وقد بلغ عددها 19 مكتباً، وقد مثلت عينة الدراسة ما نسبتة 100% من حجم مجتمع الدراسة. وتم تصميم استبانة تتكون من ستة أقسام، كل منها تكون من مجموعة بنود تتعلق بإجراءات مكونات نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال مقياسين رئيسيين:

الأول يقيس درجة قوة فاعلية نظام الرقابة الداخلية، فيما يقيس الثاني: درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية.

وقد قام الباحث باستخدام المنهج الإحصائي الوصفي والمنهج الإحصائي التحليلي لمعالجة البيانات، حيث تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي واختبار ت ومعامل ارتباط بيرسون لتحليل البيانات.

وكان من أبرز ما توصلت اليه هذه الدراسة من نتائج ما يلي:

1- درجة قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركات المبحوثة كانت عالية.

2- درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية في الشركات المبحوثة كانت عالية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3- يوجد دلالة إحصائية بين درجة قوة فاعلية نظام الرقابة الداخلية ودرجة مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون بينهما 0.9188، وهذا يقدم دلالة على قوة العلاقة بينهما.

وفي ضوء النتائج التى خلصت إليها الدراسة، فقد تمخض عنها التوصيات التالية:

1- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية بشكل أكبر بأنظمة الرقابة الداخلية التي تؤثر على درجة قوة وفاعلية النظام الشامل للرقابة الداخلية.

2- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية بشكل أكبر بأنظمة الرقابة الداخلية التي تؤثر على مصداقية وعدالة القوائم المالية.

3- أن يكون موقع دائرة التدقيق الداخلي، باعتبارها أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية، في الهيكل التنظيمي مرتبطة مباشرة بلجنة التدقيق، وليس بأي مستوى إداري آخر.

9- دراسة الرحيلي وعبدالحميد، (2004)، بعنوان: " دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة ".

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير عوامل الخطر الحتمي المتمثلة في العوامل المتعلقة بإدارة العميل، والعوامل المتعلقة بصناعة العميل، والعوامل المتعلقة بعملية مراجعة العميل، في تقييم المراجع الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية المراجعة، وما إذا كان لعدد معين من العوامل الديموغرافية للمدققين أثر على هذا التقييم في بيئة التدقيق بالمملكة العربية السعودية .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ولتحقيق هذا الهدف، قام الباحثان بوضع هذه العوامل، وعددها (35) عاملا، في أربع مجموعات تمهيدا لجمع بيانات الدراسة عن طريق استخدام أسلوب الاستقصاء، حيث بلغت عينة الدراسة 119 مدققا، وتم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي وتحليل التباين في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

وكان من أبرز ما توصلت اليه هذه الدراسة من نتائج أن المدققين في المملكة العربية السعودية يقيمون عوامل الخطر الحتمي عند المستوى المناسب، باستثناء عاملين هما: العميل لشركة مملوكة ملكية عامة والقوانين الحكومية المؤثرة في العميل أو الصناعة.

10- دراسة البابقي ,(2004 م)، بعنوان :" مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية ".

تهدف هذه الدارسة إلى تحديد مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للفحص, والتي تمكن مراقب الحسابات من أداء المهمة المناطة به، والمتمثلة بإبداء رأيه فيما يتعلق بمدى تمثيل البيانات المالية للمركز المالي ولنتيجة النشاط بصورة صادقة وعادلة.

وقد قام الباحث بوضع مجموعة من الفرضيات, وجرى جمع بياناتها من خلال تصميم استبانة جرى توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في مراقبي الحسابات في القطاعين العام والخاص في العراق. ولقد بلغ عدد الإستبانات التي خضعت للتحليل (81) استبانة، حيث استخدم الباحث أساليب الإحصاء الوصفي في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك اهتماماً متزايداً بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية من جانب إدارات الوحدات الاقتصادية, وللكثير من الأطراف الخارجية التي لها علاقة بنشاط هذه الوحدات، حيث اتضح أنه لا يوجد فروقاً معنوية بين آراء أفراد عينة الدراسة, فيما يتعلق

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

بالاعتماد على كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، وأن اعتمادهم على عناصر الرقابة الداخلية يتفاوت من عنصر لأخر.

11- دراسة البلداوي، (1998) بعنوان:" أثر هيكل الرقابة الداخلية في فاعلية أداء الوحدات الاقتصادية: دراسة في عينة من الشركات الصناعية".

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتشخيص مستويات توافر عناصر الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التي مثلت عينة الدراسة. وقد تناولت الدراسة في جانبها النظري التطور في مفهوم الرقابة الداخلية، حيث استندت إلى بيان معيار التدقيق رقم 55 الصادر عام 1988، الذي حدد مكونات هيكل الرقابة الداخلية بثلاثة عناصر هي: بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، إجراءات الرقابة. حيث تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجموعة من الشركات الصناعية، وتم استخدام الاساليب الإحصائية الوصفية لتحليل البيانات المالية.

خلصت هذه الدراسة إلى وجود ضعف في توافر بيئة للرقابة الداخلية على مستوى إجمالي العينة، إذ إظهرت نتائج الدراسة توفرها بدرجة متوسطة في القطاعين العام والمختلط، بينما توفرت بدرجة كبيرة في وحدات القطاع الخاص، كما بينت وجود التزام كبير بالمقومات الأساسية للنظام المحاسبي الموحد على مستوى إجمالي العينة، وأن إجراءات الرقابة لم تكن بالمستوى الذي يلبي الطموح وبالشكل الذي يدعم الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التي خضعت للدراسة.

أوصت هذه الدراسة بضرورة قيام الإدارة العليا في الشركات بوضع سياسات وإجراءات رقابية سليمة تغطي كافة أنشطتها، فضلا عن إلتزام الإدارة العليا بشكل مستمر بدعم أقسام الرقابة الداخلية، وذلك بإقامة أو بإرسال منتسبيها لدورات تدريبية تساعد على تطوير إمكانياتهم الرقابية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

12- دراسة القرم، (1994) بعنوان: " تقييم مخاطر التدقيق : دراسة على المحاسبين القانونيين الأردنيين في الأردن "

تهدف هذه الدراسة إلى إستقراء مدى قدرة المحاسب القانوني الأردني في الأردن على إدراك وتقييم مخاطر مهنة تدقيق الحسابات. وتم إجراء هذه الدراسة الميدانية باستطلاع آراء عينة عشوائية من المدققين بلغ عدد أفرادها 74 فردا, حيث تضمنت الدراسة قياس العلاقة المفترضة بين قدرة المدقق على تقييم المخاطر المدركة في البيانات المالية قيد التدقيق كمتغير تابع, وبين كل من قدرته على تشخيص الأخطاء المحاسبية وبيئة عمله ومستوى تعاون مكتبه مع مكاتب تدقيق أجنبيه. وقد استخدم كلا من مقاييس التشتت وتحليل التباين واختبار ت في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

1- تضمنت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات مغزى إحصائي بين المتغير التابع وبين القدرة على تشخيص الأخطاء المحاسبية، إلا أنه لم يثبت إحصائيا في هذه الدراسة وجود مثل هذه العلاقة بين المتغير التابع وبين المتغيرين المستقلين.

2- قياس العلاقة المفترضة بين قدرة المدقق على اختيار دليل التدقيق عند تقييمه لخطر نظام الضبط الداخلي كمتغير تابع، وبين خبرته الكلية في التدقيق.

3- أن هناك علاقة إيجابية بين المتغير التابع وبين الخبرة. وكذلك تمت دراسة العلاقة المفترضة بين قدرة المدقق على تقييم خطر نظام الضبط الداخلي للمنشأة الاقتصادية عند كل عملية تدقيق تتعلق بفترة مالية جديدة كمتغير مستقل, حيث أظهر التحليل الإحصائي للبيانات، أن هناك علاقة ايجابية ذات مغزى بين هذين المتغيرين.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وخلصت الدراسة الى نتيجة مفادها ضرورة تزويد المدققين حديثي العهد بمعارف تدقيق تفصيلية حول أنواع الأخطاء التي من الممكن أن تتواجد في البيانات المالية قيد التدقيق، وحول تأثير هذه الأخطاء على مستوى الأهمية النسبية.

2-7-1 الدراسات الأجنبية

1- دراسة Baccasam(2007) بعنوان: " Continuoas Control and Applyied Dangerauses in the Establishment".

تهدف هذه الدراسة التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية إلى بيان أهمية الرقابة الداخلية وضرورة تغيير طريقتها حسب التغيرات التي تطرأ على أعمال الشركة وظروفها الاقتصادية. وتهدف الدراسة أيضا إلى التعرف على أنواع المخاطر التي يمكن مواجهتها, فضلا عن إظهار دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في عملية الإشراف على أنشطة الشركة، بحيث يمكن تغيير طريقة الإشراف حسب التطورات التكنولوجية. ولتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بتصميم استبانة تم توزيعها على المدققين الداخليين البالغ عددهم (150) مدققاً، حيث استخدم الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار ت في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

ولقد أشارت الدراسة إلى أن إتباع أسلوب الإدارة بالاستثناء هو أفضل أسلوب إداري للرقابة على عمليات الشركة المعقدة. كما بينت الدراسة أن الرقابة تصبح أكثر أهمية واكثر تكاملا، كما زادت سرعة تطور الشركة وعملياتها.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2- دراسة Lawrence,(2006) بعنوان: " Internal Control and Audit Team Role in Saving Information Safeness of Dangerous Deeds".

تهدف هذه الدراسة التي أجريت في المملكة المتحدة إلى التعرف على مدى قيام الأشخاص الذين ينجزون تدقيق تكنولوجيا المعلومات بالاهتمام بإدارة المخاطر والتكلفة والعائد. وتحاول الدراسة أيضا تحديد تكلفة الأحداث التي تؤثر على أمن المعلومات من قبل وظيفة الرقابة الداخلية. ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث بعمل تحليل محتوى للبيانات التي تمتلكها الشركات استنادا إلى أن الشركات غالبا ما تمتلك معلومات قيمة تتكون من ملفات وصفقات العملاء وخطة العمل الإستراتيجية واستراتيجيه التسويق والموازنات.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بتصميم استبانة وزعها مباشرة على المديرين ورؤساء الأقسام في الشركات والبالغ عددهم (90)، حيث استخدم الباحث الأساليب الإحصائية الوصفية في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية لا تقوم بإدارة المخاطر وتحليل التكلفة والعائد، وأنها أيضا لا تقوم بتحديد تكلفة الأحداث. وأوصت الدراسة إلى انه يجب على الشركات تفعيل الرقابة الداخلية لديها عن طريق القيام بتقييم مخاطر العمل وتقديمها للإدارة وتحديد المزود المناسب للبرامج المحاسبية الجاهزة. كما يجب على الشركات تحديد برامج تدريب للمدققين، فضلا عن ضرورة تثقيف جميع الموظفين, وليس موظفي الرقابة الداخلية فقط، كي يكون هناك تغذية عكسية في مختلف الدوائر حول التطورات التكنولوجية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3- دراسة Messier, Kozloski, Kotchetova,(2006)

بعنوان : " Linkages between Auditors Risk Assessment in a Risk-Based Audit "

تختبر هذه الدراسة تقييم مخاطر التدقيق المبني على المخاطر. وقد تم اختبار سلسلة من الفرضيات المتعلقة بتعريف المدقق لمخاطر الأعمال وتقييمه لمخاطر البيانات الكاذبة في مرحلة الوحدة الاقتصادية المنفصلة, وأدائهم في عملية تحليل الأعمال وتقييم مخاطر مرحلة المعالجة المترابطة وتقييمهم النهائي لمخاطر البيانات الكاذبة في مرحلة إعداد الحسابات.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بتصميم استبانة تم توزيعها على المدققين، حيث بلغ عددهم (165) مدققا، واستخدم الباحث الأساليب الإحصائية وتحليل التباين في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج الهامة حول علاقة تقييم مخاطر المدققين في تدقيق مبني على مخاطر. ومن بين هذه النتائج أنه كلما كان عدد المخاطر المعرفة من قبل المدققين كبيرا، زاد عدد التقارير المتضمنة لتلك المخاطر. وأشارت الدراسة أيضا الى أن تقييم المدقق لمخاطر البيانات الكاذبة في مرحلة إعداد الحسابات تتصل مباشرة مع تقييمه لمخاطر البيانات الكاذبة في مرحلة الوحدة الاقتصادية المنفصلة. ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة كذلك، أن مخاطر البيانات الكاذبة في مرحلة إعداد الحسابات تتأثر بتقييم المدقق لمخاطر الأعمال في مرحلة المعالجة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4- دراسة Conor and Errol (2006) بعنوان:" The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control"

هدفت الدراسة الى قياس الأهمية النسبية لمكونات الرقابة الداخلية كما هو معمول به من جانب المدققين الخارجيين عند تقييم الرقابة الداخلية، حيث تشير معايير التدقيق في جميع أنحاء العالم الى أهمية تقييم الرقابة الداخلية من إجمالي اعمال تدقيق الحسابات، حيث قسمت الرقابة الداخلية الى عدد من العناصر، لخصت على النحو التالي: (بيئة الرقابة، نظم المعلومات، إجراءات الرقابة).

وتم تصميم استبانة موجهة الى بعض شركات تدقيق الحسابات في الولايات المتحدة وكندا واستراليا والبالغ عددها (250) شركة، وتم تحليل نتائج الدراسة بالطرق الإحصائية الوصفية وتحليل التباين.

وخلصت الدراسة الى وجود ارتباط سلبي بين المحاسبين القانونيين الأردنيين وبيئة الرقابة، حيث الإهتمام ببيئة الرقابة الداخلية كان ضعيفا، وأن هناك اهتماما كبيرا من قبل المحاسبين القانونيين الأردنيين في اجراءات الرقابة الداخلية ونظم المعلومات.

5- دراسة Helliaer,Lyon,Ng,Woodliff (1996) بعنوان : " UK Auditors Perceptions of Inherent Risk"

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في المملكة المتحدة إلى بيان المخاطر الموروثة في ظل معيار التدقيق رقم 300."المحاسبة وأنظمة التحكم الداخلية وتقييم مخاطر التدقيق". تُعرف هذه المعايير المخاطر الموروثة على أنها واحدة من عناصر مخاطر التدقيق الثلاثة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وفي هذه المجال تعرف المخاطر الموروثة على أنها:" قابلية رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات للأخطاء المادية". فإذا كانت المخاطر الموروثة منخفضة, يقل طلب الفحص الجوهري.

وتركز الدراسة على المخاطر المتأصلة، حيث تم توزيع استبانة على 100 مدقق للتحقق من إدراكهم لأهمية العوامل التي تحدد المخاطر المتأصلة، حيث استخدم الباحث الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار ت لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

وكانت النتيجة أن المدققين يهتمون بالقيم ذات الخطورة العالية أكثر من القيم ذات الخطورة المنخفضة في تقييمهم للمخاطر المتوارثة. وأخيرا, أظهرت الدلائل أن المدققين واجهوا صعوبة في التفريق بين المخاطرة المتوارثة وعوامل التحكم بالمخاطر.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

بناء على عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، فإن هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تناولت معيار التدقيق الدولي رقم 315، حيث ركزت على مخاطر نظام الرقابة الداخلي، وبيئة المنشأة، ومخاطر الأخطاء الجوهرية، بعكس الدراسات المذكورة سابقا، فإنها أخذتها بشكل موسع واعتمدت على أكثر من معيار، حيث اعتمدت هذه الدراسة على معيار التدقيق الدولي رقم 315، الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 2010 كمرجع رئيسي، والذي يعتبر أحدث إصدار لمعايير التدقيق الدولية حتى الآن. ولم تتطرق تلك الدراسات، في جانبها النظري إلى التقسيمات الحديثة لعناصر الرقابة الداخلية كما حددتها معايير التدقيق الدولية الأخيرة، باستثناء دراسة (عرار،2009)، غير أنه عند النظر إلى فرضيات هذه الدراسة يتضح أنها اعتمدت على أكثر من معيار.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتميزت هذه الدراسة بأنها جاءت مباشرة بعد صدور المعيار الدولي للتدقيق رقم 315، والخاص بفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ولذلك شملت كافة الجوانب الواردة في المعيار، فضلا عن ما ورد في المعايير السابقة، الأمر الذي يجعلها أكثر انسجاما مع متطلبات الواقع العملي مقارنة بالدراسات السابقة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الثاني

الأطار النظري

المبحث الأول

1-1 المقدمة

2-1 نبذه عن معيار التدقيق الدولي رقم 315

3-1 مخاطر التدقيق

4-1 مكونات مخاطر التدقيق

5-1 عناصر التزام المدقق بالإجراءات الخاصة بتقييم مخاطر الرقابة الداخلية

6-1 أهداف التدقيق

المبحث الثاني

1-2 عناصر الرقابة الداخلية

2-2 خصائص عناصر الرقابة الداخلية اليدوية والآلية ذات العلاقة بتقييم المدقق للمخاطر

3-2 خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

4-2 وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

5-2 حدود الرقابة الداخلية

المبحث الثالث

1-3 تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

2-3 أثر بيئة الرقابة على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

3-3 فهم طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها الداخلية

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الأول:

1-1 المقدمة : Introdaction

يعتبر تدقيق الحسابات مهنة اجتماعية تهدف إلى تقديم الخدمة لمستخدمي القوائم المالية. ومع تزايد الاعتماد من قبل تلك الجهات على البيانات المالية المدققة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة, تزايدت مسؤولية المحاسب القانوني أمام هذه الجهات. لذا تأتي الحاجة إلى زيادة جودة التدقيق وذلك لتوفير القناعة المعقولة عند المحاسب القانوني والأطراف المعنية، بأن أعمال التدقيق قد أنجزت بدرجة عالية من الكفاءة والعدالة، مما يضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتمادية على عمل المدقق في اتخاذ القرارات الملائمة *(دهمش,1995).*

ومن المعروف أن الهدف الأساسي الذي يسعى المدقق الى تحقيقة من وراء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:- هو القيام بتخطيط إجراءات التدقيق بشكل مناسب وفق درجة معقولة, والتي يتوصل لها بعد الفحص والتقييم, حيث أن ذلك يمكنه من إبداء رأيه بصورة صادقة وعادلة حول القوائم المالية, إذ يهتم المدقق بصفة خاصة بمدى فاعلية الرقابة الداخلية في حماية أصول الشركة، وتوفير بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها, ويحاول التأكد بدرجة معقولة من إمكانيات أساليب الرقابة الداخلية في منع حدوث واكتشاف الأخطاء الجوهرية أو التلاعب في القوائم المالي*.(جمعه، 2005).*

وتتسم أنظمة الرقابة الداخلية في أي منشأة بمجموعة من المقومات أو الخصائص والتي ما إن توافرت بالشكل الصحيح, حتى تصبح هذه الأنظمة أكثر كفاءة وفاعلية, ويعتمد عليها المحاسب القانوني الأردني بشكل كبير في إجراء إختيارات التحقق من أرصدة القوائم المالية. ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه، فلا بد من نجاح الخطة التنظيمية, وترابطها مع النظام المحاسبي من خلال تنظيم مستندي.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2-1 نبذه عن معيار التدقيق الدولي رقم 315:- Overview of I A S No. 315

يتعامل معيار التدقيق الدولي هذا، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مع مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية. ويعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2009. ويهدف هذا المعيار إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات، من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الإستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

حيث يحتوي هذا المعيار على إجراءات تقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وطرق وأساليب دراسة المنشأة وفهم بيئتها الداخلية بما في ذلك رقابتها الداخلية، وعناصر الرقابة الداخلية، التي في حال التزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 315، يستطيع أن يقدم تقريرا صحيحا بالبيانات المالية التي يقوم بفحصها.

حيث يجب على المدقق من خلال هذا المعيار أن يحصل على فهم لعوامل القطاع ذات العلاقة، والعوامل التنظيمية، والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة التي يقوم بتدقيقها. وأداء إجراءات تقييم المخاطر، لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات، حيث يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر، إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويجب على المدقق أن يحصل على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق، وعند الحصول على ذلك، يجب أن يفهم المدقق تصميم عناصر الرقابة الداخلية، ويحدد فيما إذا قد تم تنفيذها، من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الإستفسار من موظفي المنشأة.

كذلك أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الداخلية الخاصه بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة بالإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها. أذ أن عدم قيام المدقق بأتباع هذه الإجراءات فسوف يواجه صعوبة في عملية التدقيق، وإبداء رأي غير صحيح.

3-1 مخاطر التدقيق Audit Risks

يقصد بمخاطر التدقيق، المخاطر التي تؤدي الى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على الأخطاء الجوهريه, وتعتبر مخاطر التدقيق دالة في مخاطر الأخطاء الجوهريه ومخاطر الإكتشاف (*الاتحاد الدولي للمحاسبين 2010*).

وتزداد مخاطر التدقيق كلما تم تنفيذ إجراءات تدقيق لم يتم تخطيطها بشكل جيد. ولم تحدد المهنة معيارا أو مستوى محددا للمخاطر التي يمكن أن يقبلها المدقق، ماعدا ما نصت عليه المعايير الدولية لتدقيق الحسابات, وهو أنه يجب على المحاسب القانوني الأردني أن ينفذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من التوصل الى مستوى مقبول للمخاطر.

وتتضمن كل عملية تدقيق مستوى من المخاطر تعود الى عاملين:

1- إحتمال ارتكاب خطأ ذو أهمية نسبية اثناء معالجة البيانات المالية والمحاسبية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2- احتمال عدم اكتشاف خطأ ذوأهمية نسبية من قبل المدقق اثناء تنفيذة للإختبارات الجوهرية.

ويعد العامل الأول دال في نظام الرقابة المحاسبية الداخلية للعميل، فكلما كان نظام الرقابة الداخليه اكثر إحكاما، كلما أمكن الحد من هذا النوع من الأخطاء. ويمكن للمدقق إن يتحكم بالعامل الثاني حسب المستوى الفني للإجراءات التي ينفذها.

وهناك أيضآ عاملان يتحكمان بالمستوى الفني لإجراءات التدقيق, يتعلق الأول بمخاطر العينة التي تنتج عن عدم تدقيق مجتمع البيانات المالية بالكامل, والذي يمكن تخفيضه عن طريق زيادة حجم العينة, فيما يتعلق الثاني، الذي يتحكم بالمستوى الفني لاجراءات التدقيق، بطبيعة وتوقيت وأسلوب تنفيذ اجراءات التدقيق، أكثر مما يتعلق بعمق إجراءات التدقيق. ومن الأمثلة على هذه المخاطر مايلي:

1- استخدام إجراء تدقيق غير مناسب للبيانات المالية قيد التدقيق (طبيعة إجراء التدقيق).
2- إجراء التدقيق في الوقت غير المناسب (توقيت إجراء التدقيق).
3- الفشل في اكتشاف خطأ في مستند تم تدقيقه (تنفيذ إجراءات التدقيق).

ويرى الباحث أن على المدقق اختيار الوقت المناسب للتدقيق، وأن تكون لديه الخبرة الكافية لتخطيط عملية التدقيق واختيار أكثر من عينة لتدقيقها.

4-1 مكونات مخاطر التدقيق Audit Risks Components

عند الحديث عن مخاطر التدقيق، لا بد من الإشارة الى المقصود بها, حيث يمكن تقسيم هذه المخاطر حسب مصدرها إلى ثلاثة أقسام وهي:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

1- المخاطر المتأصله أو الموروثة :

هي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين, أو مجموعة من الإنحرافات في بنود معينة، بحيث لو اجتمعت مع بعضها تصبح مادية في ظل عدم وجود رقابة داخلية، أو بافتراض عدم وجود رقابه داخلية. وترتبط هذه المخاطر بطبيعة المنشأة موضع التدقيق وبيئتها قبل البدء بعملية التدقيق أو بعدم وجود ضوابط للرقابة الداخلية (*النتيبات،2006*).

2- مخاطر الرقابة:

هي عبارة عن مخاطر أن لا تمنع أو تكشف أو تصحح أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة، قي الوقت المحدد، بيان خاطئ يمكن أن يقع في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح، والذي يمكن أن يكون جوهرياً, إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى *(الاتحاد الدولي للمحاسبين,2010).*

وتعد هذه المخاطر دالة لفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية, حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية اكثر فاعلية، كلما قل احتمال وجود هذا النوع من الأخطاء، وقل معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية. ونظرا للحدود اللازمة لأي نظام رقابة داخلية، فلا مفر من وجود هذه المخاطر.

ومن هنا فإن تقدير المدقق لمخاطر الرقابة لا يتوقف على الرقابة الداخلية فحسب, وإنما يتوقف إيضا على كفاءة اختبارات مدى الالتزام, وعلى نتيجه تلك الاختبارات. فإذا كانت النتائج إيجابية، فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية يقل, وإذا كانت ضعيفة، فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية سوف يرتفع.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3- مخاطر الاكتشاف:

وهي المخاطر المتمثلة بفشل إجراءات التدقيق في الحصول على قرينة او قرائن تدل على وجود خطأ أو أخطاء ذات أهمية نسبية لم يتم اكتشافها وتصحيحها من قبل نظام الرقابة الداخلية للعميل. وعلى عكس المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة, فالمدققون مسؤولون عن وضع إجراءات الحصول على القرينة التي تمكنهم من التحكم بمستوى مخاطر الاكتشاف *(القاضي ودحدوح،2009).*

وتقدم هذه الاجراءات للمدقق فرصة اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية، والتي قد تؤدي الى سوء الاستنتاج بناء على البيانات المالية, و لكن هذه المخاطر قد تبقى موجودة حتى ولو تم فحص كامل الحسابات.

وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين(2010)على أنها، مخاطر أن تكشف الإجراءات التي يتبعها المدقق للتقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض من الأخطاء في البيانات المالية، والتي تكون موجودة وقد تكون جوهرية, إما بشكل فردي أو عند تراكمها مع أخطاء أخرى.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5-1 عناصر التزام المدقق بالإجراءات الخاصة بتقييم مخاطر الرقابة الداخلية

هناك عدداً من العناصر التي يجب على المحاسب القانوني الأردني الالتزام بها حتى يكون بإمكانه تقييم مخاطر الرقابة الداخلية. وفيما يلي توضيح لكل عنصر من هذه العناصر:

1-5-1 الرقابة الداخلية Internal Control

لاقت الرقابة الداخلية، خاصة خلال السنوات الأخيرة، اهتماما كبيرا من قبل المحاسبين القانونيين الأردنيين وإدارات الوحدات الاقتصادية بسبب تعقد وتشعب نطاق الأعمال, إذ أن الأنظمة الاقتصادية عادة ما تخضع للعديد من إجراءات الرقابة, ينشأ بعضها خارج المشروع، ويشار إليها على أنها إجراءات رقابية خارجية (External control), بينما ينشأ البعض الآخر داخل المشروع، ويشار إليها بأنها إجراءات رقابية داخلية (Internal control), الأمر الذي زاد من اهتمام الجهات الرقابية بالرقابة الداخلية للمنشآت الاقتصادية رغبة في التحقق من التزامها باللوائح والقوانين ذات العلاقة.

ومما يدلل على زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية، صدور عدة قوانين ومعايير في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة تحدد مسؤولية المدقق الخارجي نحو تقييم الرقابة الداخلية لأغراض تخطيط عملية التدقيق, وتصميم البرامج التي تمكنه من تقليل مخاطر التدقيق وإبداء الرأي المهني السليم.

وهناك عدة قوانين تلزم الشركات المساهمة والمتداولة أسهمها في أسواق الأوراق المالية بأن يكون لها نظم رقابة داخلية فعالة كون اعتماد المدقق الخارجي على هذه النظم أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة *(النور،2007)*.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتعتبر الرقابة الداخلية وليدة إحساس الإدارة بالمخاطر، إذ أن الاهتمام بالرقابة الداخلية كان نتيجة عوامل عديدة لعل من أبرزها التطورات التالية:

1- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها، إذ أن النمو الضخم في حجم المشروعات وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي, جعل من الصعوبة بمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المشروعات, الأمر الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي من صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوفات التحليلية والموازنات وتقسيم العمل بين الموظفين والتقارير الإدارية *(عبدالله،2004)*.

2- قيام المساهمين بانتخاب مجلس لإدارة مشروعاتهم (فصل الملكية عن الإدارة)، وبالتالي الاعتماد على مديرين مهنيين في إدارة أعمال المشروعات وحاجة أصحابها إلى بيانات موثوقة للتحقق من المحافظة على الاموال وكفاءة إدارتها, إذ من شأن فصل الملكية عن الإدارة أن يولد إحساساً لدى المالكين بخطر احتمال فقدان أموالهم نتيجة تصرفات الإدارة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود إجراءات رقابية خارجية من خلال مدقق خارجي مستقل لفحص حسابات المنشأة وإبداء رأي فني محايد بمدى عدالة الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية *(خصاونة،2002)*.

3- كما أن اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع، يجعل من الضروري قيام مجلس الإدارة، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين، بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية، الأمر الذي زاد من الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية, ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية *(عبدالله،2004)*.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4- تعدد إجراءات الرقابة الداخلية استجابة للعديد من المتطلبات والتي قد تكون قانونية أو نظامية أو مهنية في محيط البيئة الاجتماعية التي تعمل فيها المنشأة. تحتاج الجهات الحكومية إلى مجموعة من البيانات الدقيقة والدورية المتتابعة حول المنشآت المختلفة لكي تستخدمها في التخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفايات العلمية, بحيث إذا طلبت هذه المعلومات من منشأة ما، كان لزاما عليها تحضيرها بسرعة ودقة, وهذا ما لا يمكن تحقيقه إلا إذا كان نظام الرقابة الداخلية المتبع قويا ومتماسكا. كما أن حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة يدفع باتجاه أهمية الرقابة الداخلية في توفير بيانات تطمئن الإدارة إلى صحتها، وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية *(عبدالله،2004)*.

5- تطور إجراءات التدقيق. لقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيليه إلى كاملة اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية، ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختباراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية الذي تتبعه المنشأة *(غاوي،1997)*.

6- صدور العديد من القوانين التي تجبر الشركات المساهمة العامة, خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، على الاحتفاظ بنظام رقابة داخلية فعال, والتقرير في القوائم السنوية عن فاعلية هذا النظام. كل ذلك بسبب الاختلاسات وإفلاس بعض الشركات الكبيرة *(Frank,1993)*.

ويرى الباحث أن أهمية الرقابة الداخلية تنبع من مساهمتها في حماية أصول وممتلكات المشروع، وتقليل المخاطر التدقيقية لأقل حد ممكن، فضلاً عن تنفيذ التدقيق بالكفاءة المطلوبة، إذ أن المدقق في تقويمه للرقابة الداخلية يعتمد لدرجة كبيرة على حكمه

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المهني واعتبارات الأهمية النسبية، وذلك كي يتأكد من فعالية برنامج التدقيق الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم في القوائم المالية للمشروع.

6-1 ولقد تطورت أهداف التدقيق لتصبح كما يلي :(*مسعد والخطيب،2009*).

أ- حماية أصول المنشأة من السرقة و الاختلاس و التلاعب.

ب- ضمان تحقيق الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة المعلومات والتقارير التي يتم إعدادها داخل المنشأة.

ج- ضمان صحة وسلامة نظم التخطيط والرقابة والتقييم والتنمية الكفاية الإنتاجية والكفاءة الإدارية.

د- ضمان اتباع السياسات الإدارية المرسومة وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة, وضمان توفير المعلومات الملائمة التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة.

النظام الشامل للرقابة الداخلية:

يتضح أن النظام الشامل الحديث للرقابة الداخلية ينطوي على شقين أساسيين: الشق الأول هو الرقابة المحاسبية, والشق الثاني هو الرقابة الإدارية.

أ- الرقابة المحاسبية:Accounting Control

يقصد بالرقابة المحاسبية كل الطرق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة, بقصد حماية مواردها المختلفة, وضمان صحة التقارير والقوائم المالية التي تتم من خلال مسار تدقيق الحسابات. وتتحقق هذه الرقابة عن طريق وجود خطط رئيسية وفرعية تحدد عناصر النشاط, وكيفية القيام به بالنسبة لكافة المستويات الادارية، ومراكز المسئولية التابعة لها.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

كما تتطلب تحديد السياسات واللوائح التي يتم على أساسها تنفيذ العمليات والتصرفات المالية, وتحديد إطار السلطة والمسئولية بصورة واضحة تقضي على أي تداخل أو تضارب في الاختصاصات, وتضمن تعاون جميع المستويات في فروع النشاطات الداخلية لتحقيق الأهداف المخططة.

ب- الرقابة الإدارية:Administrative Control

تنطوي الرقابة الإدارية عادة على الأساليب والإجراءات وخطة التنظيم التي تستهدف تحقيق أقصى كفاءة تشغيلية ممكنة, وضمان الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعة. وتتحقق الرقابة الإدارية من خلال الوسائل والإجراءات المتعلقة بالتخطيط, ومتابعة تنفيذ الخطط بشكل مستمر *(Louwers.2005)*.

ويتطلب هدف التخطيط ضرورة توافر النظام (الإداري و المحاسبي) المتماسكان لتحديد خطوات العمل والإجراءات اللازمة لأداء العمل بطريقة تتصف بالكفاءة. كما ينبغي وجود نظام سليم للتقارير يعد على أساس المسئوليات (رأسي و أفقي)، ويساعد على كشف أوجه القوة أو الضعف في خط سير وأداء مراكز المسؤولية, ويمنع الاحتكاكات بين المسئولين, أو التهرب من المسؤولية المحددة لكل منهم.

ويرى الباحث من خلال العرض السابق لأهداف الرقابة الداخلية، أنها أهداف مترابطة، إذ لا يمكن تصور تحقيق أهداف الرقابة الإدارية دون تحقيق أهداف الرقابة المحاسبية. إذ من شأن وجود الرقابة الإدارية أن يؤدي إلى توافر الرقابة المحاسبية وتعزيزها، وكذلك تساعد الرقابة المحاسبية على تطبيق وإيجاد رقابة إدارية فاعليه في المؤسسة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وعلى هذه الأساس، يعد فحص نظام الرقابة الداخلي شيئا أساسيا في إجراءات التدقيق، إذ على ضوئه تتحدد الإجراءات التدقيقية الواجب القيام بها، فإذا كان نظام الرقابة الداخلي قويا ومحكما قلت الفحوصات والإختبارات التي يتوجب على المدقق القيام بها. بينما وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلي، يدفع المدقق لإجراء المزيد من الإختبارات حتى يتمكن من الوصول إلى دليل على سلامة البيانات والسجلات المحاسبية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الثاني

1-2 عناصر الرقابة الداخلية: Elements of Internal Control

هنـاك عـدة عناصـر للرقابـة الداخليـة، وفيمـا يلـي توضـيحا لأهـم تلـك العناصـر:*(الاتحـاد الـدولي للمحاسبين،2010)*.

1-1-2 بيئة الرقابة: Control Environment

تشـمل بيئـة الرقابـة الموقـف العمـومي للمـديرين والإدارة, وإدراكـاتهم وأفعـالهم المتعلقـة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. وتشتمل بيئة الرقابة على عدة عناصر أهمها:

أ . تعزيز خاصية النزاهة والقيم الأخلاقية: لا يمكن لفاعلية عناصر الرقابة أن تعلو على النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يضعونها ويديرونها ويتابعونها ويقومو بإيصالها وتعزيزها في الممارسة.

فالنزاهة والسلوك الأخلاقي، هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشـأة. ومما يشمله موضوع تعزيز النزاهة والقيم الأخلاقية، ما تقوم به الإدارة لإزالة أو تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تدفع العاملين إلى الدخول في إجراءات غير شريفة أوغير قانونية أو غير أخلاقية.

ب الالتزام بالكفاءة: هي الكفاءة والمعرفة والمهارات اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحدد وظيفة الفرد.

ج . مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمـة: يتـأثر الـوعي بالرقابـة فـي المنشـأة إلـى حد كبير بأولئك المكلفين بالحوكمة. ويعترف بأهمية المسئووليات لأولئك المكلفين بالحوكمة في قواعد الممارسة والقوانين والأنظمة والإرشادات الأخرى المقدمة لمنفعة أولئك المكلفين بالحوكمة. كما تشتمل المسئووليات الأخرى لأولئك المكلفين بالحوكمة على الاشراف على التصميم والعمل الفعال لإجراءات الإبلاغ عن الأفعال غير القانونية وعملية مراجعة فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

د . فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي: تشتمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي على سلسلة واسعة من الخصائص. فعلى سبيل المثال, قد تظهر مواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية نفسها من خلال المبادئ المحاسبية البديلة المتاحة.

ه . الهيكل التنظيمي: يتضمن إقامة هيكل تنظيمي مناسب، آخذين بالإعتبار النواحي الرئيسية للصلاحيات والمسئووليات والخطوط المناسبة لإعداد التقارير، وفيما إذا كان الهيكل التنظيمي مناسبا لحجم وطبيعة أنشطة المنظمة أم لا.

و. تفويض الصلاحيات والمسؤوليات: يشتمل على تفويض الصلاحيات والمسئوليات والسياسات الخاصة بممارسة العمل المناسب ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات.

إضافة الى ذلك, فإنها تشمل السياسات والإتصالات الموجهة نحو ضمان فهم جميع الموظفين لأهداف المنشأة ومعرفة العلاقات المتبادلة الموجودة بين إجراءاتها الفردية ومساهمتها في هذه الأهداف, وإدراك كيف ومن أجل ماذا، سوف يتم إعتبارهم مسؤولين.

ز. سياسات وممارسات الموارد البشرية: تبين سياسات وممارسات الموارد البشرية أمورا هامة فيما يتعلق بالوعي الرقابي للمنشأة. فعلى سبيل المثال، تظهر معايير تعيين أكثر الأفراد تأهيلا – مع التركيز على الخلفية التعليمية وخبرة العمل السابقة والانجازات السابقة وأدلة النزاهة والسلوك الأخلاقي _ التزام المنشأة بالأشخاص الأكفاء الذين يمكن الوثوق بهم. إن سياسات التدريب التي توصل الأدوار والمسؤوليات المحتملة، وتشمل الممارسات مثل المدارس والندوات التدريبية، توضح المستويات المتوقعة من الأداء والسلوك. وتظهر الترقيات التي تتم من خلال تقييم الأداء الدوري، التزام المنشاة بتقدم الموظفين المؤهلين إلى مستويات مسؤولية أعلى *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010)*.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويرى الباحث أن قيم واتجاهات الإدارة الأخلاقية المتمثلة بالأمانة والنزاهة والإخلاص في العمل، من أهم العوامل التي تؤثر على سلوك الأفراد في المنشأة، كون الإدارة العليا تمثل القدوة الحسنة لباقي أفراد المنشأة، وعلى الإدارة أن تخلق وتعزز هذه القيم الأخلاقية التي تساعد على الالتزام بالسياسات، وإنجاز الأعمال وتمنع تورط الأفراد بالأعمال غير الأخلاقية وغير القانونية عن طريق عقد الأجتماعات وتوعية العاملين، وإشراكهم في اتخاذ القرارات، وتحفيزهم ماديا ومعنويا.

2-1-2 عملية تقييم مخاطر المنشأة

بهدف إعداد التقارير المالية, تتعامل عملية تقييم مخاطر المنشأة بكيفية تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية الذي ينطبق على المنشأة, وتقدير أهميتها وتقييم إحتمال وقوعها، وتقرير الإجراءات للاستجابة لها ولإدارتها والنتائج المتعلقة بذلك. فعلى سبيل المثال، قد تتناول عملية تقييم مخاطر المنشأة الكيفية التي ترى المنشأة فيها وجود إحتمالا لوجود معاملات غير مسجلة، أو تحدد وتحلل التقديرات الهامة المسجلة في البيانات المالية *(AL-Harshani.2003)*.

وتشمل المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية الموثوقة، الأحداث والمعاملات والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على مباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد البيانات المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة في البيانات المالية. كما يمكن للإدارة إصدار خطط أو برامج أو إجراءات لتتناول مخاطر معينة, أو قد تقرر قبول المخاطرة بسبب التكلفة أو لإعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو التغيير بسبب الظروف مثل ما يلي*(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010)*.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- تغيرات في البيئة التشغيلية: يمكن أن تؤدي التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة إلى حد كبير.

- الموظفون الجدد: قد يكون للموظفين الجدد تركيزا أو فهما مختلفا للرقابة الداخلية.

- نظم المعلومات الجديدة أو المجددة: يمكن أن تؤثر التغيرات الهامة والسريعة على نظم المعلومات الخاصة بالمخاطر المتعلقة بالرقابة الداخلية.

- النمو السريع: يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

- التقنية الجديدة: قد يغير إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.

- النماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة: إن الدخول في مجالات عمل أو معاملات للمنشأة لها خبرة ضئيلة بها، قد يخلق مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.

- إعادة هيكلة الشركة: قد يصاحب إعادة الهيكلة، تخفيضات في عدد العاملين وتغييرات في الإشراف وفصلا للمهام، مما قد يغير في المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.

- عمليات أجنبيه موسعة: يحمل التوسع في عمليات أجنبيه إلى ظهور مخاطر جديدة. وكثيرا ما تكون تلك المخاطرة ذات أثر على الرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال، مخاطر إضافية أو معدلة من معاملات صرف العملات الأجنبية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

● الإصدارات المحاسبية الجديدة : قد يؤثر تبني مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير المبادئ المحاسبية على المخاطر عند إعداد البيانات المالية.

3-1-2 نظام المعلومات واساليب العمل الخاصة بإعداد التقارير المالية والإتصال

يؤثر إستخدام تقنية المعلومات على طريقة تنفيذ أنشطة الرقابة. ومن منظور المدقق تكون الرقابة على أنظمة تقنية المعلومات فعالة عندما تحافظ على نزاهة المعلومات وأمن البيانات التي تعالجها هذه الأنظمة، وتشمل عناصر الرقابة العامة على تقنية المعلومات وعناصر الرقابة على التطبيقات *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010).*

أ: يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية وعناصر مادية ومعدات الحاسوب وبرمجيات وأشخاص وإجراءات وبيانات. وتحقق العديد من نظم المعلومات إستفادة على نطاق واسع من إستخدام تقنية المعلومات.

ب: يتكون نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية من الأساليب والسجلات التالية:

* تحديد وتسجيل جميع المعاملات الصحيحة.

* بيان كافة التفصيلات لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية.

* قياس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية.

* ضرورة تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة .

* ضرورة عرض المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية بشكل مناسب.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ج: تؤثر نوعية المعلومات التي ينتجها النظام على قدرة المنشأة على إتخاذ قرارات مناسبة في إدارة ومراقبة أنشطة المنشأة وإعداد تقارير مالية موثوقة.

د : قد يأخذ الإتصال الذي يوفر فهما للأدوار والمسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية أشكالا مثل الأدلة المحاسبية وإعداد التقارير المالية والمذكرات. كما يمكن إجراء الإتصالى إلكترونيا أو شفويا أو من خلال إجراءات الإدارة.

4-1-2 أنشطة الرقابة:

تصنف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية التدقيق على أنها سياسات وإجراءات تختص بما يلي:

أ. مراجعات الأداء: تشمل أنشطة الرقابة هذه، مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، وذلك من خلال ربط مجموعات مختلفة من البيانات التشغيلية أو المالية مع بعضها البعض، بالإضافة إلى تحليل للعلاقات، وإجراءات استقصائية وتصحيحية، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات, ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

ب: معالجة المعلومات: إن المجموعتين الواسعتين لأنشطة الرقابة على نظم المعلومات هما عناصر رقابة التطبيق التي تطبق على معالجة التطبيقات الفردية, وعناصر الرقابة العامة لتقنية المعلومات، وهي السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، من خلال المساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر لنظم المعلومات.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ومن الأمثلة على عناصر التطبيق غير الواضح، فحص الدقة الحسابية للسجلات ومراجعة الحسابات وموازين المراجعة وعناصر الرقابة الآلية مثل فحوصات تعديل بيانات الإدخال وفحوصات التسلسل العددي والمتابعة اليدوية لتقارير الإستثناءات.

ومن الأمثلة على عناصر الرقابة العامة لتقنية المعلومات، عناصر رقابة التغير في البرامج وعناصر الرقابة التي تحد من الوصول إلى البرامج أو البيانات, وعناصر الرقابة على برمجيات النظام التي تحد من الوصول إلى إستخدام مرافق النظام أو تتابعها، والتي يمكن أن تغير البيانات أو السجلات المالية دون ترك سجلات للتدقيق *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010).*

ج:عناصر الرقابة الفعلية وتشمل:

1- الأمن الفعلي للأصول, بما في ذلك وسائل الحماية الملائمة مثل التسهيلات الآمنة للوصول إلى الأصول والسجلات.

2- التفويض بالوصول إلى ملفات برامج وبيانات الحاسوب.

إن مدى ملائمة عناصر الرقابة الفعلية التي تهدف إلى منع سرقة الأصول ذات علاقة بموثوقية إعداد البيانات المالية, وتبعا لذلك يعتمد التدقيق على الظروف, كالأصول الحساسة للاختلاس.

د: فصل المهام: توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيلها والإحتفاظ بالأصول في عهدتهم. ويهدف فصل المهام إلى تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب ويخفي الأخطاء فيه أو الإحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهامه.

قد تعتمد أنشطة رقابة معينة على وجود سياسات عالية المستوى ومناسبة، وضعتها الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، من الممكن التصريح بعناصر رقابة التفويض بموجب إرشادات موضوعة مثل مقاييس الاستثمار التي وضعها أولئك المكلفين

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

بالحوكمة، وبالتبادل قد تتطلب المعاملات غير الروتينية، مثل عمليات الإمتلاك أو النزاع الرئيسية، موافقة محددة من مستوى عال، كالحالات التي تحتاج إلى موافقة المساهمين.

ويرى الباحث أن على الأدارة، أن تقوم بتقييم مستمر للأداء سواء للموظفين أو لأهداف المنشأة، وأن تعمل على المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، وأن تعمل على الفصل بين المهام لكي تحد من الأخطاء أو الإحتيال من قبل الموظفين.

5-1-2 متابعة عناصر الرقابة:

إن إنشاء رقابة داخلية والحفاظ على استمراريتها هو من أهم مسؤوليات الأدارة. وتشمل عملية متابعة الادارة لعناصر الرقابة والتحقق من مدى عملها وفقا لما قصد منها، ويجري مراجعتها وتعديلها بشكل دوري، وذلك حسب التغير في الظروف. كما تشمل متابعة عناصر الرقابة، أنشطة أخرى مثل تأكد الإدارة فيما إذا كان يتم إعداد المطابقات في الوقت المناسب, وتقييم المدققين الداخليين لإمتثال موظفي المبيعات لسياسات المنشأة، فيما يتعلق بشروط عقود المبيعات وإشراف الدائرة القانونية على الإمتثال لسياسات المنشأة الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل.

وقد يساهم المدققون الداخليون أو العاملون الذين يؤدون مهام مماثلة في متابعة عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال تقييمات منفصلة, وهم يوفرون بشكل منتظم المعلومات حول عمل الرقابة الداخلية, وباهتمام كبيرعلى تقييم فاعلية الرقابة الداخلية, كما أنهم يبلغون المعلومات حول نواحي القوة والضعف والتوصيات لتحسين الرقابة الداخلية.

ومن الممكن أن تشمل أنشطة المتابعة إستخدام المعلومات الناتجة عن الإتصالات مع أطراف خارجية والتي قد تدل على مشاكل معينة، أو تلقي الضوء على النواحي التي تحتاج إلى التحسين.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويؤيد العملاء ضمنيا بيانات الفواتير بدفع فواتيرهم أو الشكوى بشأن الرسوم. إضافة لذلك يمكن للهيئات التنظيمية الإتصال مع المنشأة فيما يتعلق بالأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية, مثل الإتصالات بشأن الفحوصات من قبل الهيئات التنظيمية للبنوك. ومن الممكن كذلك أن تأخذ المنشأة في الإعتبار الإتصالات المتعلقة بالرقابة الداخلية من المدققين الخارجيين عند أداء أنشطة المتابعة.

ويرى الباحث أن تقوم إدارة المنشأة، بتقييم مستمر لنظام الرقابة الداخلي من حين لآخر، ومعرفة مواطن الضعف التي قد تتخلله، والعمل على معالجتها، حتى تواكب التطورات والتغيرات حسب ظروف المنشأة.

ومما يجدر ذكره أن نظام الرقابة الذي يعتبر اليوم مناسبا ويساعد على منع الغش والخطأ والتلاعب، قد لا يبقى كذلك غدا بسبب تغير العديد من الظروف الداخلية في داخل الشركة. فعلى سبيل المثال، إذا حصلت تغيرات في الهيكل التنظيمي، فإن مثل هذه التغيرات قد تستدعي إعادة النظر بنظام الرقابة الداخلي.

2-2 **خصائص عناصر الرقابة الداخلية اليدوية والآلية ذات العلاقة بتقييم المدقق للمخاطر** :

يحتوي نظام الرقابة الداخلية في المنشأت على عناصر يدوية وعناصر آلية. وتشمل خصائص عناصر الرقابة الآلية واليدوية على مايلي:*(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010)*

1- تشتمل عناصر الرقابة في نظام آلي على مجموعة إجراءات مثل الموافقات وعمليات مراجعة المعاملات والمطابقة ومتابعة بنود المطابقة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وبالتبادل يمكن للمنشأة أن تستخدم إجراءات آلية لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعاملات, وفي هذه الحالة تحل السجلات الالكترونية محل المستندات الورقية.

2- تجمع عناصر الرقابة في نظم تقنية المعلومات بين عناصر الرقابة الآلية وعناصر الرقابة اليدوية. علاوة على ذلك، فمن الممكن أن تكون عناصر الرقابة اليدوية مستقلة عن تقنية المعلومات, كما يمكنها استخدام المعلومات التي تنتجها تقنية المعلومات, أو قد تقتصر على متابعة العمل الفعال لتقنية المعلومات وعناصر الرقابة الآلية ومعالجة الاستثناءات. وعندما يتم استخدام تقنية المعلومات لمباشرة أو تسجيل أو معالجة أو إعداد التقارير حول المعاملات أو المعلومات المالية الأخرى من أجل تضمينها في البيانات المالية، فمن الممكن أن تشمل الأنظمة والبرامج عناصر الرقابة الخاصة بالإثباتات المقابلة للحسابات الهامة, أو قد تكون ضرورية جدا للعمل الفعال لعناصر الرقابة اليدوية التي تعتمد على تقنية المعلومات.

3- إن استخدام المنشأة لمزيج من عناصر الرقابة اليدوية والآلية يختلف حسب طبيعة وتعقيد استخدام المنشأة لتقنية المعلومات.

حيث تعود تقنية المعلومات بالفائدة على الرقابة الداخلية للمنشأة لأنها تتيح للمنشأة ما يلي :

- التطبيق بشكل متسق لقواعد عمل محددة سلفا وأداء حسابات معقدة عند معالجة كميات كبيرة من المعاملات أو البيانات.
- تعزيز استمرارية المعلومات وتوفرها ودقتها.
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات.
- زيادة القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشاة وسياساتها وإجراءاتها.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- تخفيض المخاطرة الخاصة بإمكانية تفادي الرقابة.

- زيادة القدرة على تحقيق الفصل الفعال للمهام من خلال عناصر رقابة وأمن في التطبيقات وقواعد البيانات والأنظمة التشغيلية.

وتشكل تقنية المعلومات كذلك مخاطر محددة للرقابة الداخلية للمنشأة بما في ذلك ما يلي :

- الاعتماد على الأنظمة أو البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو تعالج بيانات غير دقيقة أو كلاهما.

- إمكانية الوصول لبيانات غير مصرح بها، مما يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو تغييرات غير مناسبة فيها, بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة أو تسجيل غير دقيق للمعاملات, وقد تنجم مخاطرة معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول لقاعدة بيانات مشتركة.

- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات للوصول لبيانات تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم, وبذلك يتعطل فصل المهام.

- تغييرات غير مصرح بها في البيانات في الملفات الرئيسية.

- تغييرات غير مصرح بها في الأنظمة والبرامج.

- عدم إجراء التغييرات اللازمة في الأنظمة أو البرامج.

- التدخل اليدوي غير المناسب.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- خسارة محتملة للبيانات أو عدم القدرة للوصول إلى البيانات حسبما هو مطلوب.

وقد تكون النواحي اليدوية للأنظمة مناسبة أكثر حيث يكون الحكم الشخصي والحصافة مطلوبين, كما هو في الحالات التالية: (*الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010*)

- معاملات كبيرة أو غير عادية أو غير متكررة.
- ظروف يصعب فيها تحديد الأخطاء أو توقعها أو التنبؤ بها.
- الظروف المتغيرة التي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق الرقابة الآلية الموجودة.
- متابعة فاعلية عناصر الرقابة الآلية.

ويرى الباحث أن نظام الرقابة اليدوي أكثر أماناً وسلامةً على أصول المنشأة، دون الأستغناء عن نظام الرقابة الألي، حيث يستفيد المدقق من البيانات الصادرة عنه، وتلتزم الإدارة بمبدأ الفصل بين المهام. ومن شأن نظام الرقابة الآلي أن يوفر مزيدا من السهولة واليسر في أداء عمليات الرقابة الداخلية ومن خلال القليل من الجهد والقليل من الموارد البشرية، والقليل من التكلفة. وهذا لا يعني الاعتماد الكلي على أنظمة الرقابة الآليه، وإغفال أنظمة الرقابة اليدوية. حيث أن استخدام مزيج من أنظمة الرقابة الآليه واليدوية وبشكل مزدوج يمكن المؤسسة من أداء أعمال ونشاطات الرقابة بشكل سلس ومرن ويجنبها مخاطر أمن المعلومات. وفي أحيان معينة يمكن الاعتماد كليا على أنظمة آليه، خصوصا في الأعمال التي لا يعتبر أمن المعلومات فيها مهما. وعلى العكس من ذلك، فإن الاعتماد على أنظمة يدوية في مواقف ونشاطات أخرى للرقابة قد يكون مفضلا، خاصه في النشاطات التي لا تحتاج الى مزيد من الجهد والتكلفة، ولكن أمن المعلومات يعتبر فيها غاية في الأهمية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3-2 خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : -

تعتبر عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أصعب المهام التي يواجهها مدقق الحسابات على الإطلاق، إذ تتطلب مهارة عالية ودراية كاملة بكل ما يتعلق بالوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق. وبصفة عامة، يهدف المحاسب القانوني الأردني من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي إلى تحقيق ثلاثة وظائف أساسية، تتمثل في بيان فيما إذا كان التدقيق ممكنا، وتحديد دليل التدقيق، فضلا عن إعلام الإدارة العليا أو لجنة التدقيق بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية إذا ما وجد *(القاضي ودحدوح، 2009).*

وللحكم على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، لا بد من القيام بمجموعة من الخطوات المنطقية، والتي تتمثل فيما يلي : -

1- دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية.

2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

3- التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية.

4- اختبارات مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

1-3-2 دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر هذه هي الخطوة الأساسية الأولى لمن يريد تقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ تهدف إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن كافة نواحي الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية ولجميع الأنشطة المختلفة، بالإضافة إلى الحصول على معلومات شاملة، وفهم كاف لجميع عناصر

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الرقابة الداخلية، بحيث تكون كل هذه المعلومات قابلة للفحص والتأكد، الأمر الذي يؤدي إلي تقييم فاعلية النظام تقييما مبدئيا. وبصفة رئيسية، يجب دراسة وفهم العناصر الرقابية التالية : -

1- فهم بيئة الرقابة:

يجب على المحاسب القانوني الأردني بداية، التعرف على المنشأة الخاضعة للتدقيق، وعلى الظروف البيئية التي تعمل بها قبل البدء بعملية التدقيق. إذ يجب الحصول على معلومات كافية عن اتجاهات الإدارة ومجلس الإدارة ومدى اهتمامهم بتفعيل نظام الرقابة وتطويره، ومدى وجود لجنة للتدقيق مشكلة من قبل مجلس الإدارة, ومدى قيامها بتنسيق الجهود بين كل من المدقق الداخلي والمدقق نفسه والأخذ بتوصياتهم *(زيدان،2000).*

ويتوجب على المحاسب القانوني الأردني أيضآ الحصول على نسخ من الوثائق والمستندات الخاصة بالمنشأة، والتي تتمثل في عقد التأسيس والنظام الأساسي ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة ونماذج من توقيعات المسؤولين ونسخ من العقود والإتفاقيات التي أبرمتها المنشأة مع الآخرين، فضلا عن أية وثائق أخرى يمكن أن تؤثر تأثيرا جوهريا في عمليات المنشأة.

كما ويتوجب على المحاسب القانوني الأردني حفظ كل تلك الوثائق في ملف يسمى الملف الدائم، والذي يعد بمثابة مرجعاً عاماً لالمحاسب القانوني الأردني، يحتوي على الأمور الرئيسية الخاصة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق *(اشتيوي،1990).*

2- فهم وتقدير المخاطر:

توفر أنظمة الرقابة الداخلية تأكيدا معقولا وليس مطلقا، بأن أهداف الوحدة الأقتصادية سيتم إنجازها، وذلك بسبب بعض نواحي القصور الذاتي فيها والتي تتضمن مايلي*(أرينزولوباك،2005).*

أ- المتطلبات المعتادة للإدارة بألا تزيد تكاليف الرقابة الداخلية عن المنافع المتوقعة من تطبيقها.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ب- تركيز معظم إجراءات الرقابة الداخلية على المعاملات الاعتيادية، وليس على المعاملات غير الاعتيادية.

ت- احتمال وقوع الخطأ البشري الناتج عن الإهمال، والسهو والخطأ في الحكم وسوء الفهم للتعليمات.

ث- احتمال تخطي الرقابة الداخلية من خلال اتفاق عضو في الإدارة أو موظف مع أطراف خارجية أو داخلية.

ج- إمكانية قيام الشخص المسؤول عن أداء أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية بسوء استعمال هذه المسؤولية، وبذلك يكون قد تخطى نظام الرقابة الداخلية.

وبسبب تلك المحددات تنشأ مخاطر الرقابة. ويقصد بتقدير المخاطر، القيام بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وإعداد البيانات المالية، وفقا للمبادئ المحاسبية *(البابقي، 2004)*.

ولتقدير مخاطر الرقابة يقتضي الأمر من المحاسب القانوني الأردني تقييم مدى فاعلية سياسات وإجراءات هيكل الرقابة في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية في البيانات المالية. ففي حالة اعتقاده أن الرقابة الداخلية مصممة بصورة جيدة، وتعمل كما هي موصوفة، فإن مخاطر الرقابة تقيم بمستوى أقل، أما في حالة اعتقاده أن تصميم الرقابة غير جيد، وأنه لا يعمل كما هو مخطط له، فإن مخاطر الرقابة تقيم بمستوى أعلى، في حين إذا أسفر التقييم بأن الرقابة الداخلية لا يمكن الاعتماد عليها فإن على المحاسب القانوني الأردني تجاهل الرقابة الداخلية والاعتماد كليا على التدقيق التفصيلي.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3- فهم ودراسة الإجراءات الرقابية:

يعد هذا البند ذو أهمية خاصة كونه يعتمد على التقدير الشخصي للمدقق أو المقيم في أهمية وجود أوعدم وجود إجراءات رقابية من نوع معين. تتنوع وتتعدد إجراءات الرقابة ولا تتماثل بين المنشآت، وتعتمد هذه الإجراءات على طبيعة عمليات المنشأة وحجمها. فالمنشآة الصغيرة مثلا، قد لا توجد بها إجراءات رقابية رئيسية مثل فصل الواجبات وتوزيع المسؤوليات, كونها تحتوي على عدد محدود من الأفراد، فضلا عن قيام صاحب العمل بالرقابة المباشرة بنفسه. وفيما يتعلق بالمنشآت كبيرة الحجم كالشركات المساهمة، فلا بد من توافر عناصر رقابية متعددة كي توفر اساسا معقولاً للرقابة، ومن ثم يكون من الملائم تحديدعدد كبير من العناصر خلال مرحلة الفهم.

4- فهم ودراسة النظام المحاسبي:

يقوم المحاسب القانوني الأردني بدراسة وفهم الرقابة الداخلية المحاسبية من خلال تقسيم الأنشطة المحاسبية إلى دورات، ومن ثم سحب عينات للنشاط من أولها إلى آخرها, وتسمى بإختبارات المرور العابر.

ويعد هذا الإجراء بمثابة دراسة للمسار المستندي والذي يعد من أهم وسائل الرقابة الوقائية في نظم المعلومات المحاسبية. ويشير الواقع العملي إلى أن لكل صناعة عدد معين من دورات العمليات, ولكنها يمكن أن تشترك جميعا في الدورات الخمس التالية.*(التميمي،2000).*

أ- دورة المبيعات والإيرادات: وتشمل الإجراءات والسياسات المتبعة وتقسيم الأعمال والواجبات، بحيث لا يقوم شخص واحد بعمل أكثر من خطوة.

ب- دورة المشتريات والنفقات: وتشمل إجراءات شراء البضاعة أو الخدمات والموجودات.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ج- دورة الإنتاج والاستثمار: وتشمل إجراءات خزن المواد وصرفها للإنتاج وتوزيع عناصر تكلفة الانتاج على البضاعة المصنعة, واحتساب قيد تكلفة البضاعة المباعة.

د- دورة الرواتب والأجور: وتشمل الإجراءات المتعلقة بتعيين وفصل الموظفين وتحديد الرواتب والأجور وعمل كشوفات الرواتب والاستقطاعات وإجراءات دفع الرواتب.

ه- الدورة المالية: وتشمل تخويل الحصول على مصادر رأس المال.

5- فهم ودراسة مراقبة الأداء:

يحتاج المحاسب القانوني الأردني إلى التعرف على الآليات التي تتبعها المنشأة للتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يجري تنفيذه بدقة كما هو مخطط له. ويحتاج المدقق كذلك إلى معرفة آليات تحديث النظام وتطويره كلما اقتضت الضرورة. ومن اهم الوسائل شيوعا في هذا الإطار المناقشة مع الإدارة *(التميمي،2000).*

أ- يستقي المحاسب القانوني الأردني المعلومات اللازمة لفهم ودراسة عناصر الرقابة الداخلية من مصادر عديدة أهمها:

- في حالة التدقيق المستمر فإن تجربته ودراسة أوراق عمل السنة المالية أو السنين السابقة توفر له معلومات هامة حول نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- الاستفسارات من الموظفين حول الرقابة الداخلية وإجراءات القيام بالعمل.
- فحص الأدلة والمستندات والسجلات بالنسبة للتخويل, والإحتفاظ والقيد.
- ملاحظة تطبيق السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل المنشأة الخاضعة للتدقيق.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ومن الجدير بالذكر أن من مصادر المعلومات أيضاً، المناقشة والاستفسار من خلال أشخاص من خارج الوحدة الاقتصادية مثل: المدينون والمجهزون، والإطلاع على كافة التشريعات والأنظمة التي لها تأثيراً مهم على أنشطة الوحدة.

2-3-2 التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال تقسيم النشاط المحاسبي إلى دورات، يكون المحاسب القانوني الأردني قد أكمل الدراسة الأولية, وبذلك يتمكن من تحديد أنظمة الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها لزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق بعد تسجيل وتحديث الأنظمة, والتأكد من صحة العمليات من خلال اختبارات المطابقة بعد تحديد طبيعتها وتوقيتها ونطاقها. ويتم التقييم المبدئي للنظام بهدف معرفة ما إذا كان يمثل قاعدة يمكن الإعتماد عليها والوثوق بها عند إعداد الحسابات الختامية وتحضير القوائم المالية. فإذا كان نظام الرقابة فعالاً، وجب على المحاسب القانوني الأردني حينئذ إجراء الإختبارات الجوهرية، مع ملاحظة أن التقييم في هذه المرحلة هو تقييم أولي، بمعنى أنه يحتاج إلى تأييد أو تعزيز من خلال إجراء الإختبارات التفصيلية اللاحقة.

(العيسى،1998).

وبناءً على تحليل الإجابات والملاحظات التي تم الحصول عليها في الخطوة الأولى، يمكن التوصل إلى توقعات حول كفاءة وفاعلية النظام وقدرته أو عدم قدرته على اكتشاف الأخطاء. وهنا يكون لا بد من تعديل برنامج الإختبارات وتوسيع العينة. ويكون التقييم المبدئي بالنسبة لكل نشاط رئيسي للتأكد من وجود عناصر الرقابة الداخلية الخمسة بالنسبة لكل هدف من أهداف النظام الرقابي *(جمعه،2005).*

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتجدر الإشارة إلى أن من الأهداف المهمة للتقييم المبدئي للنظام هو التعرف على مواطن قوته كون ذلك يؤدي إلى تضييق نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق, ومن ثم ارتفاع كفاءة أدائها.

2-3-3 التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية:

يواصل المحاسب القانوني الأردني دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية إذ أسفرت الدراسة والتقييم المبدئي عن إمكانية الاعتماد على هذه النظم. وينصب جل اهتمام المدقق في هذه الخطوة على تقييم الأساليب الرقابية الموضوعة من قبل الإدارة والتي هدفها منع حدوث الأخطاء واكتشافها وتصحيحها, وذلك للتأكد من أنها تعمل كما هو مخطط لها, الأمر الذي يترتب عليه تحديد مواطن القوة والضعف في النظام, ومن ثم تحديد مدى وطبيعة إجراءات التدقيق اللازمة تبعاً لذلك.

ويقوم المحاسب القانوني الأردني بالتقييم التفصيلي للرقابة الداخلية المحاسبية لكل نوع رئيسي من العمليات والأصول المرتبطة بها بإتباع الخطوات التالية*(جربوع،2000)*.

1. الأخذ في الاعتبار كافة أنواع الغش والاخطاء المحتمل حدوثها.
2. تحديد الإجراءات الرقابية المحاسبية التي تكفل منع أو اكتشاف مثل هذا النوع من الأخطاء أو الغش.
3. التأكد من وجود الإجراءات الرقابية الضرورية ومن سلامة تنفيذها.
4. تقييم جميع نقاط الضعف المحتملة, وتعني جميع أنواع الأخطاء والغش المحتمل حدوثها والتي لا تغطيها إجراءات الرقابة الموجودة فعلاً.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويتم تنفيذ الخطوتين الاولى والثانية عن طريق وسائل دراسة وتقييم الرقابة الداخلية والتي سيتم التعرض لها لاحقاً إضافة لوسيلة الملاحظة, بينما تنفذ الخطوة الثالثة عن طريق اختبارات مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، في حين يتم تنفيذ الخطوة الرابعة في التقييم النهائي.

4-3-2 اختبارات مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام رقابة داخلية في وحدة اقتصادية ما، لا يعني بالضرورة أن هذا النظام يتم تطبيقه فعلاً. والسؤال الذي يطرح نفسه ويواجهه المحاسب القانوني الأردني هو: هل يطبق نظام الرقابة الداخلية فعلاً، أم أنه نظام على الورق فقط؟ وللإجابة عن ذلك، يترتب عليه إجراء اختبارات تهدف إلى التأكد من أن المعلومات التي حصل عليها عن طريق وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية، تتفق مع ما هو مطبق فعلاً, وأن إجراءات الرقابة تعمل كما هو مخطط لها.

ويرى توماس وهنكي أن أداء اختبارات الإلتزام يتم بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي وتوثيق نظام الرقابة الداخلية وإقتناع المحاسب القانوني الأردني بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها, وأن هذه الاختبارات تصمم بهدف التأكد من وجود مواطن قوة للنظام الرقابي فعلاً، ومن أن الشركة تتبع كافة تعليمات وسياسات وإجراءات النظام الموجودة في دليل الإجراءات أو التي تعرف عليها المدقق من خلال استفسارته مع موظفي الشركة. وتساعد هذه الإختبارات المدقق في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية *(توماس وهنكي،2003)*.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويشـير الـبعض إلـى أن الإختبـارات الجوهريـة (الإلتـزام) لا بـد وأن تتضـمن كافـة الإجراءات التـي مـن شـأنها فحص تفاصـيل وأرصـدة العمليـات وتحليـل النسـب وتحديـد اتجـاه التغييرات وفحص جميع الاستثناءات والحصول على الإقرارات من الإدارة والقيام بالمراجعة التحليليـة، وأن الهدف من كـل ذلـك إثبـات صـحة المعلومـات المدونـة فـي السـجلات المحاسـبية والقوائم المالية *(العيسى،1998)*.

ويـرى الباحـث أن أداء اختبـارات الإلتـزام يـتم بهـدف الحصـول علـى دليـل تـدقيق حـول فاعلية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتنفيذها, إضافة الى فاعلية السياسات والإجراءات المطبقة فـي منـع واكتشـاف الأخطـاء, ومـن أن إجـراءات الرقابـة الداخليـة تـتم علـى مـدار الفتـرة موضـع التدقيق.

5-3-2 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

تعد هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. فبعد الانتهاء من دراسة النظام وفهمه والقيام بالتقييم المبدئي والتفصيلي وأداء اختبارات الإلتزام للتأكد من أنه يتم تطبيق إجراءات الرقابة كما وردت بالنظام, فإن المحاسب القانوني الأردنـي يكـون قـد وصـل إلـى قناعـة تسـمح لـه بـالحكم علـى كفـاءة وفاعليـة نظـام الرقابـة الداخليـة. وبصـفة عامـة يصـل المحاسب القانوني الأردني بعد قيامة بكل الخطوات السابقة إلى أحد الاستنتاجات التالية.*(توماس وهنكي،2003)*.

1- سـلامة وصـحة نظـام الرقابـة الداخليـة نفسـه مـع تطبيـق المؤسسـة تطبيقـاً كـاملاً لإجراءاتـه وتعليماته. وفي هذه الحالة يتوجب على المحاسب القانوني الأردنـي القيـام بـأداء عـدد محـدود مـن الاختبارات الاساسية لتدقيق العمليات, وأرصدة القوائم المالية, بهدف تأييد رأيه بهذه القوائم.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2- سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية وسلامة تطبيقه. وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالتأكد من أن ذلك لا يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية. فإذا كان النظام سليما ويجري تطبيقة بشكل صحيح، استمر في عملية التدقيق دون حاجة لزيادة عدد الإختبارات الأساسية. أما إذا كان تطبيق النظام من شأنه أن يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية، فإنه يتوجب على المحاسب القانوني الأردني تكثيف عدد الإختبارات الأساسية حتى يعوض ضعف تطبيق النظام.

3- ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية نفسه,فضلاً عن عدم التزام المؤسسة بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة في النظام. وفي هذه الحالة لالمحاسب القانوني الأردني الخيار، إما أن ينسحب من عملية التدقيق، أو يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية.

على المحاسب القانوني الأردني بعد القيام بالخطوات السابقة جميعها، تكوين قناعة عن صدق وعدالة القوائم المالية، وأنه في سبيل تعزيز هذه القناعة، بالإضافة إلى نتائج وإجراءات وأعمال التدقيق، لا بد وأن يقوم بمراجعة إنتقادية تهدف إلى التأكد من أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً لأصول المحاسبة الدولية والمتطلبات القانونية الواردة بالقوانين والأنظمة كقانون الشركات والنظام الأساسي للشركة، ومن أن السياسات المحاسبية المتبعة صحيحة، وأنها تتبع بشكل ثابت من سنة لأخرى، وأنه يتم الإفصاح عنها بالشكل الملائم *(العيسى،1998)*.

ويرى الباحث أن الهدف من تقييم الرقابة الداخلية هو اكتشاف ما قد يوجد به من مواطن ضعف وقصور، وتبليغها للجهات المختصة وتحديد مدى وطبيعة وتوقيت الإختبارات اللازمة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4-2 وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: Means of Assessing the Internal Control System

هناك عدد من الوسائل التي يستخدمها المحاسب القانوني الأردني لفهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. ويعد توثيق فهم نظام الرقابة الداخلية أمراً مطلوباً في جميع مراحل التدقيق، حيث يدون هذا الفهم والتقييم في أوراق عمل المدقق. ويمكن الحصول على المعلومات الضرورية لفهم نظام الرقابة الداخلية ودراسته وتوثيقه بوسائل عديدة من أهمها مايلي:(*عبدالله، 2004*).

1-4-2 استقصاءات الرقابة الداخلية (الإستبيان) Internal Control Questionnaire

يستخدم المحاسب القانوني الأردني الاستقصاءات المكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات العاملين في الوحدة الاقتصادية على الاستفسارات التي يوجهها إليهم, وهي استفسارات كتابية تحتوي على السياسات والإجراءات والأسس السليمة لما يجب أن يكون عليه نظام الرقابة الداخلية.

وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى العاملين المختصين للإجابة عليها, وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من أن الإجابات تنسجم مع إجابات العينة, وذلك للحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المتبع. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة هذه الأسئلة, إذ يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم)على أنظمة دقيقة للرقابة، والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً.

2-4-2 خرائط التدفق Flow Charts:

تعرف خريطة التدفق على أنها أسلوب تستخدم فيه الرموز والرسوم المتداخلة والمتواصلة مع بعضها لتمثيل تدفق المعلومات والمستندات في نظام المعلومات المحاسبي وبيان الإجراءات الرقابية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويتم استخدام خرائط التدفق من خلال عمل خارطة لكل نوع من العمليات وما يتعلق بها من وثائق ومستندات وملفات من بدايتها حتى نهايتها. كما توضح خرائط التدفق إجراءات الرقابة الداخلية، مثل، إجراءات الفصل بين الواجبات وتوزيع المسؤوليات، عن طريق إيضاح الأفراد والأقسام الذين يقومون بالعمل.

وتتمثل أهداف خرائط التدفق في مساعدة من يعدها لفهم طبيعة الرقابة الداخلية واستخدامها كوسيلة لوصف النظام للمهتمين. كما أنها تتكون من عدة عناصر، هي مجموعة من الرموز وخطوط التدفق ومجالات المسؤولية.

3-4-2 التقرير الوصفي Narrative Description

وهوعبارة عن مذكرة يعدها المحاسب القانوني الأردني، يصف فيها عناصر الرقابة الداخلية والدورة المستندية وكافة الإجراءات الرقابية المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات. وتعتبر هذه الوسيلة مناسبة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما. ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في نظم الرقابة مما يصعب تتبعه كما يصعب التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة الداخلية في التقرير ذاته.

4-4-2 التقديرات والقرارات Assessments and Decisions

ما أن يتم التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة, حتى يتم التوصل إلى أربع تقديرات محددة *(توماس وهنكي،2003)*.

1- تقدير ما إذا كانت القوائم المالية قابلة للتدقيق: يتعلق التقدير الأول بالتعرف على ما إذا كانت الوحدة الإقتصادية قابلة للتدقيق. ويوجد عاملان أساسيان لتحديد القابلية للتدقيق: أمانة الإدارة, وملائمة الدفاتر المحاسبية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

فعلى سبيل المثال، من الصعب أن يقيم المدقق ما إذا كان المخزون متقادماً بدون وجود تقدير أمين للإدارة. فإذا كانت الإدارة تفتقر للأمانة, فمن الممكن أن تقدمتصوراً زائفاً, مما يؤدي إلى إعتماد المدقق على أدلة لا يجوز الإعتماد عليها.

وتمثل الدفاتر المحاسبية مصدرا مباشرا لأدلة التدقيق الخاصة بمعظم أهداف التدقيق. فإذا كانت الدفاتر المحاسبية تتسم بالقصور, فقد لا تتوفر أدلة التدقيق الضرورية. فعلى سبيل المثال, إذا كان العميل لا يحتفظ بالصورة الثانية لفواتير البيع وفواتير الشراء, فمن غير الممكن القيام بالتدقيق. وما لم يستطع المدقق التعرف على مصدر بديل للدليل الذي يمكن الإعتماد عليه, أو ما لم يتم توفير الدفاتر الملائمة لاستخدامات المدقق, سيكون السبيل الوحيد المتاح أمامه، هو أن يتم إعتبار الوحدة الإقتصادية غيرمجديه للتدقيق.

وعندما يتم التوصل إلى استنتاج مفاده عدم قابلية الوحدة الإقتصادية للتدقيق, يجب على المدقق أن يناقش الوضع مع العميل (عادة مع أعلى مستوى) ويتم الإنسحاب من التدقيق أو الإمتناع عن ابداء الرأي في تقرير التدقيق.

2 - تقدير خطر الرقابة الذي يتفق مع الفهم الذي تم التوصل إليه: بعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية, يقوم المدقق بتحديد تقدير أولي لخطر الرقابة. ويمثل خطر الرقابة مقياسا لتوقعات المدقق أن الرقابة الداخلية لن تمنع وقوع التحريفات الجوهرية، ولن يتم من خلالها كشف وتصحيح التحريفات في حالة وقوعها.

ويبدأ التقدير الأولي عادة من خلال أخذ بيئة الرقابة في الإعتبار. فإذا كان اتجاه الإدارة يتمثل في عدم أهمية الرقابة, سيكون من المشكوك فيه أن يتم الإعتماد على الإجراءات التفصيلية للرقابة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وأفضل ما يمكن أن يقوم به المدقق في مثل هذه الحالة، هو أن يفترض أن خطر الرقابة لكل أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية يمثل الحد الأقصى (مرتفع, أو يساوي الواحد الصحيح). ومن جانب آخر, إذا كان اتجاه الإدارة إيجابي, يجب على المدقق أن يأخذ في إعتباره السياسات والإجراءات المحددة داخل المكونات الفرعية لبيئة الرقابة، وأيضا في المكونات الاربعة الأخرى للرقابة الداخلية. ويتم إستخدام عناصر الرقابة داخل المكونات الخمس كأساس لتقدير الخطر في مستوى أقل من الحد الأقصى *(أرنيز، جيمس، 2005).*

ويوجد إعتبارين هامين يتعلقان بالتقدير الأولي:

أولاً:- يجب أن لا يحدد المدقق التقدير الأولي بشكل رسمي وتفصيلي. حيث يفترض المدقق في العديد من حالات التدقيق, أن خطر الرقابة سيبلغ الحد الأقصى, سواء كان ذلك أمرا فعليا أم لا. ويرجع السبب في إتباع المدقق لهذا المنهج إلى أنه يرى أن ذلك يعد أمرا إقتصاديا أفضل لإجراء مراجعة أكثر عمقاً لأرصدة القوائم المالية.

ثانياً:- حتى إذا كان المدقق يعتقد بانخفاض خطر الرقابة, سيتم الخطر على هذا النحو فقط في حالة وجود أدلة تدعم ذلك. فمثلا, بفرض أن المدقق يرى أن خطر الرقابة للمبيعات غير المسجلة منخفض,ولكنه جمع قدراً محدودا من الأدلة التي تدعم الرقابة بشأن هدف التدقيق المرتبط بإكتمال العمليات المالية، فيجب أن يكون تقديرخطر الرقابة للمبيعات غير المسجلة متوسطاً أو مرتفعا،ويمكن أن يكون منخفضاً فقط في حالة التوصل إلى أدلة إضافية لتدعيم الرقابة.

3- تقدير ما إذا كان يمكن تدعيم خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض:

عندما يعتقد المدقق أن خطر الرقابة الفعلي قد يكون أقل بشكل معنوي من التقدير الأولي, يمكنه أن يقرر تدعيم خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض. ويحدث ذلك عادة عندما يتعرف المدقق على عدد محدود من عناصر الرقابة خلال مرحلة الفهم.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وبناء على نتائج التقدير الأولي, يرى المدقق الآن أنه يمكن التعرف على عناصر إضافية للرقابة وإختبارها حتى يمكن تخفيض خطر الرقابة المقدر.

4- تحديد خطر الرقابة المقدر المناسب:

بعدما يتوصل المدقق إلى التقدير الأولي وتحديد ما إذا كان من المحتمل أن يتم تقديرخطر الرقابة على نحو منخفض, سيكون المدقق في وضع يمكنه من تحديد مستوى الخطر المقدر الذي سيتم استخدامه. ويعد قرار تحديد المستوى الذي سيتم إستخدامه قرارا إقتصاديا من حيث الموازنة بين تكاليف الإختبارات المناسبة للرقابة وتكلفة الإختبارات الأساسية التي يمكن تجنبها عن طريق تخفيض خطر الرقابة.

وفي مجال الرقابة الداخلية، يرى المدقق أن اتباع هذه الخطوات هو أمر يعود لتقدير المدقق نفسه. ففي بعض الأحيان، قد يرى المدقق أنه من الضروري عدم إغفال أي جانب من جوانب نظام الرقابة الداخلي، أو إغفال أي وسيلة تساعد في فهم نظام الرقابة الداخلي، بينما في أحيان أخرى، قد يرى أنه من الممكن إغفال جانب أو أكثر من تلك الجوانب، أو إغفال وسيلة أو أكثر من تلك الوسائل. وهذا ما يعتمد على طبيعة عمل شركة العميل، وطبيعة نظام الرقابة الداخلي فيها. فمهنة تدقيق الحسابات هي ليست عمل روتيني، بقدر ما هي عملية فكرية تقوم في كثير من جوانبها على الابداع العقلي والفكري، ففي حين قد يتوصل مدقق بالحنكة والذكاء والكفاءة إلى دليل أو أكثر خلال فترة زمنية قصيرة، فإن مدققاً أقل كفاءة وأقل ذكاء قد يحتاج إلى فترة زمنية طويلة جدا للوصول إلى نفس النتيجة التي وصل إليها المدقق الأول.

ويرى الباحث ان استخدام المحاسب القانوني الأردني لوسيلة من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية دون غيرها يعود لحكمه وتقديره الشخصي,فضلاً عن أن هناك عوامل تؤثر في اختيار وسيلة التوثيق الملائمة، من أهمها حجم الوحدة الاقتصادية، ومدى تنوع عملياتها

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وطبيعة نظامها المحاسبي. ويعني هذا أن المدقق قد يستخدم وسيلة أو عدة وسائل مع بعضها البعض حتى يكون قناعة معقولة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

5-2 حدود الرقابة الداخلية

يمكن للرقابة الداخلية, مهما كانت فعالة, أن تزود المنشأة فقط بتأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية للمنشأة. ويتأثر هذا الإحتمال بالحدود الذاتية للرقابة الداخلية. وهذه تشمل الحقائق المتعلقة بأن الحكم الإنساني في إتخاذ القرارات يمكن أن يكون خاطئا، وأن الرقابة الداخلية قد تتعطل بسبب الإخفاق البشري. فعلى سبيل المثال, قد يكون هناك خطأ في التصميم أو عند التحول إلى أسلوب رقابة. وعلى حد سواء, قد لا يكون أسلوب الرقابة فعالاً, كمثال مكان المعلومات المنتجة لأهداف الرقابة الداخلية *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010).*

إلى جانب ذلك، فمن الممكن تجنب عناصر الرقابة بالتواطؤ بين فردين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة غير المناسبة للرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال, قد تدخل الإدارة في اتفاقيات جانبية مع العملاء فتغير أحكام وشروط عقود المبيعات الموحدة للمنشأة، مما قد ينجم عنه اعتراف غير مناسب بالإيرادات. كما قد يتم تجاوز أو إضعاف إختبارات التعديل في برنامج حاسب آلي مصممة لتحديد المعاملات التي تتعدى حدود الائتمان.

وبالإضافة إلى ذلك، وعند تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة, قد تصدر الإدارة أحكاما حول طبيعة ومدى عناصر الرقابة التي تختار تنفيذها وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار افتراضها.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الثالث

1-3 تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

1-1-3 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية:

تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية إلى المخاطر التي تتعلق بشكل كبير بالبيانات المالية ككل، والتي من الممكن أن تؤثر على العديد من الإثباتات. إن مخاطر من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر قابلة للتحديد في إثباتات معينة عند مستوى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح. وبدلاً من ذلك, فإنها تمثل الظروف التي قد تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، مثل تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون المخاطر عند مستوى البيانات المالية على وجه الخصوص مناسبة لاعتبار المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال *(الاتحاد الدولي للمحاسبي،2010).*

وقد تنتج المخاطر عند مستوى البيانات المالية بشكل خاص من بيئة رقابة ضعيفة، على الرغم من أن هذه المخطر قد تتعلق أيضاً بعوامل أخرى مثل الظروف الإقتصادية المتدهورة. فعلى سبيل المثال, إن وجود نواحي ضعف مثل نقص الكفاءة في الإدارة له تأثير أكبر على البيانات المالية، وقد يتطلب استجابة شاملة من قبل المدقق.

2-1-3 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات:

تحتاج مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات إلى وجوب أخذها بعين الإعتبار لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات اللازم للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وعند تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، قد يستنتج المدقق أن المخاطر المحددة تتعلق بشكل أكبر بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات.

وعند إجراء تقييم للمخاطر، يمكن للمدقق تحديد عناصر الرقابة التي من المحتمل أن تمنع أو تكتشف وتصحح الأخطاء الجوهرية في إثباتات محددة. وبشكل عام، فعلى المدقق فهم عناصر الرقابة وربطها مع الإثباتات في نطاق العمليات والأنظمة التي هي موجودة فيها, لأن القيام بهذا الإجراء مفيد كثيرا عندما تتناول أنشطة الرقابة الفردية بحد ذاتها المخاطرة, وكثيرا ما تكون أنشطة الرقابة متعددة فقط مع عناصر أخرى للرقابة الداخلية كافية لتناول مخاطره (*الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010*).

وعلى عكس ذلك، قد يكون لبعض أنشطة الرقابة أثر محدد على إثبات فردي يتضمنه نوع معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات. فعلى سبيل المثال، قد تكون أنشطة الرقابة التي وضعتها المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بجرد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي بالشكل الصحيح، تتعلق مباشرة بوجود وإكتمال الإثباتات لرصيد حساب المخزون.

وقد تكون عناصر الرقابة متعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بإثباتها. و كلما كانت العلاقة غير مباشرة، فقد تكون تلك الرقابة أقل فاعلية في منع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء في ذلك الإثبات. فمثلا، إن مراجعة المدير لملخص أنشطة المبيعات لتاجر معين حسب المنطقة يتعلق فقط بشكل غير مباشر بإثبات إكتمال إيراد المبيعات,وتبعاً لذلك قد تكون أقل فاعلية في تقليل المخاطر لذلك الإثبات من عناصر الرقابة التي تتعلق بشكل أكبر ومباشر بذلك الإثبات، كمطابقة مستندات الشحن مع مستندات الفواتير(*الذنيبات، 2006*).

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2-3 أثر بيئة الرقابة على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

هناك أثر واسع الإنتشار لبعض عناصر بيئة الرقابة في منشأة ما في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. فعلى سبيل المثال، يتأثر وعي المنشأة للرقابة بشكل ملحوظ بأولئك المكلفين بالحوكمة، لأن أحد أدوارهم هو موازنة الضغوطات على الإدارة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية التي قد تنشأ من طلبات السوق أو برامج التعويض. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة فيما يتعلق بمشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة بأمور معينة مثل: *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010).*

- الإستقلالية عن الإدارة وقدرتها على تقييم إجراءات الإدارة.
- فهم معاملات عمل المنشأة.
- المدى الذي يقيمون فيه فيما إذا كانت البيانات المالية معدة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبقة.

ويؤثر مجلس إدارة نشط ومستقل في فلسفة وأسلوب عمل الإدارة العليا. ومع ذلك، قد تكون العناصر الأخرى محدودة أكثر في أثرها. فعلى سبيل المثال، وعلى الرغم من أن سياسات وممارسات الموارد البشرية الموجهة نحو إستخدام عاملي مالية ومحاسبة وتقنية معلومات، قد يخفف من مخاطر الأخطاء في معالجة المعلومات المالية, فإنها قد لا تخفف من ميل الإدارة العليا الشديد نحو المبالغة في الأرباح.

ويمكن أن يكون وجود البيئة المرضية للرقابةعاملاً إيجابياً عندما يقوم المدقق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. ومع ذلك، وبالرغم من أن بيئة الرقابة المرضية التي تساعد على تقليل مخاطرة الإحتيال، فقد لا تشكلرادعاً مطلقاً للإحتيال. وبالعكس قد تؤثر نواحي الضعف في بيئة الرقابة على فاعلية عناصر الرقابة, وبشكل خاص فيما يتعلق بالإحتيال.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

فعلى سبيل المثال, إن عدم قيام الإدارة بتخصيص موارد كافية لمعالجة مخاطر الأمن التي تبديها تقنية المعلومات قد يؤثر بشكل عكسي على الرقابة الداخلية بالسماح بإجراء تغييرات غير مناسبة في برامج الحاسب الآلي أوالبيانات, أو بالسماح بمعالجة معاملات غير مصرح لها. وتوثر بيئة الرقابة كذلك على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الإضافية. حيث لا تمنع بيئة الرقابة في حد ذاتها أو تكشف وتصحح خطأ جوهرياً، و لكنها قد تؤثر على تقييم المدقق لفاعلية عناصر الرقابة الأخرى مثل، متابعة عناصر الرقابة وعمل أنشطة رقابة محددة وعلى تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010).*

3-3 فهم طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها الداخلية:

يجب على المدقق الحصول على فهم طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها الداخلية، وعلى أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق التي يعتبر المدقق من أجلها أنة من الضروري الحصول على فهم من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

3-3-1 المنشأة وبيئتها:

يجب أن يحصل المدقق على فهم لكل مما يلي:

أ- عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية، بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ب- طبيعة المنشأة, بما في ذلك:

- عملياتها.
- ملكيتها والهيكل الإداري فيها.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها, بما في ذلك الإستثمارات في المنشأة ذات الاهداف الخاصة.

- طريقة هيكلة المنشأة وكيفية تمويلها.

ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات المالية.

ج- إختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية, بما في ذلك أسباب التغيير. ويجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب.

د- أهداف و استراتيجيات المنشاة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك، والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

ه- قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة.

2-3-3 الرقابة الداخلية للمنشأة:

يجب أن يفهم المدقق الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق، على الرغم من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية. ويعود الامر الى الحكم المهني للمدقق لتحديد فيما أذا كان عنصر الرقابة، فرديا او بالاشتراك مع عناصر اخرى، ذو علاقة بالتدقيق. وعند فهم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يجب ان يقيم المدقق تصميم عناصر الرقابة هذه، ويحدد فيما اذا قد تم تنفيذها، من خلال إداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010)*.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3-3-3 عناصر الرقابة الداخلية :

أ- بيئة الرقابة

يجب أن يفهم المدقق بيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على هذا الفهم, يجب ان يقيم المدقق فيما إذا:

- قامت الإدارة ,(مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالحوكمة), بإحداث ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي وتعمل على ديمومته.
- كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية, ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة.

ب- عملية تقييم مخاطر المنشأة:

يجب أن يفهم المدقق فيما إذا كانت المنشأة تمتلك عملية لما يلي:

(أ) تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية.

(ب) تقدير أهمية المخاطر.

(ج) تقييم إحتمال حدوث هذه المخاطر.

(د) إتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر.

وإذا نفذت المنشأة مثل هذه العملية، يجب أن يعمل المدقق على فهمها وفهم النتائج المتعلقة بها. ويحدد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها. ويجب عليه أن يقيم فيما إذا كانت هناك مخاطر ذاتية من النوع الذي كان يجب تحديده من خلال عملية تقييم مخاطر المنشأة. وفي حال وجود مثل هذه المخاطرة, فعليه أن يحصل على فهم أسباب فشل تلك العملية في تحديد المخاطرة، ويقيم فيما إذا كانت العملية مناسبة لظروفها أم إذا تم تحديدها، إذا كانت هناك نواحي ضعف هامة في الرقابة الداخلية في عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وإذا لم تنفذ المنشأة مثل هذه العملية، أو كان لديها عملية خاصة, فيجب أن يناقش المدقق مع الإدارة فيما إذا قد تم تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وكيف قد تم تناولهاكما يجب أن يقيم المدقق فيما إذا كان غياب عملية تقييم مخاطر موثقة أمراً مناسباً أو محدد في الظروف أو يمثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية للمنشأة *(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010)*.

ج- نظم المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ:

يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات, بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية. كما يجب فهم النواحي التالية:

(أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية.

(ب) الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية.

(ج) سجلات المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعينة في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات. ويتضمن هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وقد تكون هذه السجلات إما يدوية أو إلكترونية.

(د) كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والأوضاع باستثناء المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

(ه) عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات.

(و) عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية، بما في ذلك القيود غير العادية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير العادية والتسويات.

ويجب أن يحصل المدقق على فهم لكيفية تبليغ المنشأة أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية, بما في ذلك:

(أ) الإتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

(ب) الإتصالات الخارجية مثل الإتصالات مع السلطات التنظيمية.

4-3-3 أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق:

يجب أن يفهم المدقق أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق، والتي يرى المدقق أنه من أجلها، من الضروري الحصول على فهم بهدف تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة. ومما يجدر ذكره، أن عملية التدقيق لا تتطلب فهم جميع أنشطة الرقابة الخاصة بكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل إثبات خاص بها.

وعند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة, يجب أن يفهم المدقق كيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناجمة عن تقنية المعلومات.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5-3-3 متابعة عناصر الرقابة:

يجب أن يفهم المدقق الأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية, بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق, وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها.

وإذا كان في المنشأة وظيفة تدقيق داخلي, ينبغي على المدقق فهم ما يلي لتحديد ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بعملية التدقيق:

أ- طبيعة مسئوليات وظيفة التدقيق الداخلي، ومدى ملائمتها للهيكل التنظيمي للمنشأة.

ب - الأنشطة المنجزة, أو التي سيتم إنجازها, من قبل وظيفة التدقيق الداخلي.

ويجب أن يحصل المدقق على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة والأساس الذي بموجبه تعتبر المنشأة أن المعلومات موثوقة بشكل كاف لهذا الهدف.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الثالث

1-1 منهجية الدراسة

2-1 اختبار الفرضيات

3-1 النتائج والتوصيات

4-1 المراجع

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الثالث

"المبحث الأول "

منهجية الدراسة

1-1 منهجية الدراسة :-

اعتمد الباحث في إعداد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على جمع البيانات الأولية والثانوية كما يلي :

1- المصادر الثانوية : وتتلخص في مراجعة معيار التدقيق الدولي رقم (315) الصادر عن الاتحاد الدولى للمحاسبين والإجراءات الواردة في ذلك المعيار, إضافة الى الأدبيات المتعلقة بمفهوم المدقق الخارجي ومخاطر الرقابة الداخلية. كما اشتملت المصادر الثانوية لهذه الدراسة على البيانات ذات العلاقة الموجودة في الكتب والمجلات والدراسات وشبكات الاتصال الألكترونية وغيرها.

2- مصادر أولية : وتتلخص في تصميم استبانة موجهة إلى المحاسبين القانونيين الأردنيين, وذلك من أجل معرفة مدى التزام المحاسبين القانونيين بالإجراءات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم "315" في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات.

2-1 مجتمع الدراسة وعينتها :

يشتمل مجتمع الدراسة على كافة المحاسبين القانونيين الأردنيين الممارسين لمهنة التدقيق في الأردن، مهما اختلفت طبيعة الشركات التي ينتمون إليها، ومهما اختلف الاطار الجغرافي لهذه الفئة. وفي هذا المجال فقد بلغ عدد المحاسبين القانونيين الأردنيين الممارسين للمهنة في الأردن حوالي (650) مدقق، حسب احصائية جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، معظمهم يعمل في العاصمه عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ولقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة تكونت من (275) مدقق، بناء على أسلوب العينة العشوائية البسيطة، ووزعت استبانة الدراسة على هذه العينة، حيث لم يستجب منهم (25) مدققاً كما هو مبين في جدول رقم (1)، وبذلك تكون نسبة الاستجابة حوالي (91%)، وهي نسبة استجابة جيدة ومعقولة، ولكن كان لمتابعة الباحث الحثيثة للمستجوبين أثر ملموس على نسبة الاستجابة.

3-1 أداة الدراسة :

لقد تم إعداد استمارة الدراسة بناء على البنود الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 315، فيما يتعلق ببيئة المنظمة ونظام الرقابة الداخلي ومخاطر الأخطاء الجوهرية. وقد تم تحكيم الاستبانة بعد إعدادها من قبل مجموعة متخصصة من الأكاديميين في جامعات أردنية مختلفة. وتم تقسيمها الى قسمين:

- القسم الأول:

ويحتوي على معلومات شخصية عن المجيب تتمثل في:الجنس, طبيعة العمل التدقيقي, المؤهل العلمي, الخبرة العملية في مجال التدقيق, بهدف وصف عينة الدراسة.

- القسم الثاني:

ويحتوي على ثلاثة أجزاء للتعرف إلى المتغيرات التالية :

أ- الجزء الأول: حيث أشتمل على (33) فقرة، تم تصميمها بهدف قياس مدى قيام المحاسبين القانونيين باختبار نظام الرقابة الداخلية لشركة العميل عند تدقيقهم لقوائمه.

ب- الجزء الثاني: تكون هذه الجزء من (22) فقرة، تم تصميمها لقياس مدى قيام المحاسبين القانونيين بفهم المنشأة والتعرف على بيئتها الداخلية لدى قيامه بعملية التدقيق.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ج- الجزء الثالث: ويحتوي على (15) فقرة، تم إعدادها وتصميمها بهدف قياس مدى قيام المحاسبين القانونيين بالإجراءات المناسبة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للشركة التي يقومون بتدقيق قوائمها وحساباتها.

4-1 اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها :

لقد تم عرض أداة الدراسة قبل توزيعها على المستجوبين، على مجموعة من الأكاديميين المختصين بالمحاسبة وتدقيق الحسابات، حيث تفضلوا بإبداء ملاحظاتهم واقتراحاتهم، وتم تعديل الاستبانة لتعكس ما أبداه المحكمون من ملاحظات. ويبين الملحق رقم (2) أسماء المحكمين، فيما يبين الملحق رقم (1) أداة الدراسة بشكلها النهائي، والتي وزعت على المستجوبين.

وتم اختبار مدى ثبات أداة الدراسة إحصائيا من خلال إخضاع أسئلة الاستبانة لاختبار قوة الثبات بإستخدام معامل الثبات بطريقة الاتساق الداخلي وفق معادلة كرونباخ ألفا. ولقد بلغت قيمة كرونباخ ألفا للإستبانة ككل بكافة بنودها (0.82)، وهي نسبة معقولة، خاصة وأن النسبة المقبولة هي (60%) فأكثر, وبذلك اعتبرت أداة الدراسة مناسبة لتحقيق أهداف الدراسة. وقد بلغ معامل كرونباخ ألفا للجزء الأول الخاص باختبار نظام الرقابة الداخلية 79%، والثاني الذي يتعلق بفهم بيئة المنشأة 75%، والثالث المتعلق بالأخطاء الجوهرية 76%. الجدول رقم (1) يوفر معلومات اكثر تفصيلاً.

جدول رقم (1)

معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفاه للمجالات وللأداة ككل

المجال	الاتساق الداخلي
اختبار نظام الرقابة الداخلية	0.79
فهم المنشأة وبيئتها الداخلية	0.75
تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرة	0.76
الأداة ككل	0.82

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5-1 الأساليب الإحصائية المستخدمة

ادخلت البيانات بعد جمعها وتصنيفها إلى البرنامج الإحصائي للعلوم الأجتماعية (SPSS)، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة بحيث تفي بأهداف الدراسة واختبار فرضياتها, حيث استخرجت التكرارات من أجل التعرف على خصائص عينة الدراسة. ويمكن تلخيص هذه الأساليب على النحو التالي:

1-5-1 أساليب الإحصاء الوصفي : وذلك بعرض نتائج الدارسة ووصف الإجابات التي انبثقت عنها أسئلة الاستبانة وهي:

- الوسط الحسابي "Mean": وهو من المؤشرات الهامة لقياس النزعة المركزية، حيث يتم استخدامه في معظم الدراسات لقياس القيمة التي تتركز حولها معظم الاجابات.

- الإنحراف المعياري"Standavs Deviation": ويستخدم لمعرفة درجة تشتت القيم عن وسطها الحسابي, من أجل تأكيد دقة التحليل.

2-5-1 اختبار ت للعينة الواحدة (One Sample T.Test), ويستخدم لاختبار الفرضيات, وقد تم استخدام الوسط الفرضي (3) كمعيار القبول، وهو الفئة الوسطى في تدريج ليكرت الخماسي المعتمد في أداة الدراسة بهدف التحقق من صحة الفرضيات.

ولقد تم تحويل البيانات الوصفية التدريجية إلى رقمية من أجل تحويلها الى بيانات قابلة للقياس الموضوعي كما يلي:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول (2)

مستوى الموافقه ودرجتها لمقياس ليكرت الخماسي

مستوى الموافقه	درجة الموافقه
موافق بشدة	5
موافق	4
محايد	3
غير موافق	2
غير موافق بشدة	1

وكانت قاعدة القرار في قبول الفرضية هي قيمة (ت) المحسوبة اضافة الى قيمة معامل الدلالة، حيث تقبل الفرضية العدمية وترفض البديلة، اذا كانت قيمة (ت) المحسوبة أقل من نظيرتها الجدولية والبالغة 1.96، أو كان معامل الدلالة يزيد عن 0.05 (1-0.95)، فيما ترفض الفرضية العدمية وتقبل البديلة إذا كانت قيمة ت المحسوبة أكبر من نظيرتها الجدولية، أو كانت قيمة معامل الدلالة أكبر من 0.05. ومن الجدير بالذكر أن كلا القاعدتان متكافئتان وتقودان لنفس النتيجة، لأنه عندما تكون قيمة ت المحسوبة أكبر من الجدولية، تكون قيمة معامل الدلالة أقل من 0.05 والعكس صحيح. ويتضح مما سبق أن كافة فرضيات الدراسة قد اختبرت على مستوى ثقة مقدارة 95%. وعندما يكون مستوى الثقة 95%، فإن ذلك يعني أن مستوى الدلالة هو 0.05، أي (1 - 0.95).

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الثاني

1-2عرض النتائج

1-1-2 الأحصاء الوصفي:- Descriptive Statisties

أ- تحليل البيانات الديموغرافية:-

يبين الجدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة في ضوء متغير الجنس. ويتبين من هذا الجدول أن (164) من بين افراد العينة كانوا ذكورا وهذا ما يمثل (66%) من إجمالي عدد المستجوبين البالغ عددهم 250 مستجوب، فيما كان عدد الإناث في عينة الدراسة (86)، أي بنسة (34%)، وهذا ما يعود الى طبيعة مهنة تدقيق الحسابات، حيث تمارس هذه المهنة في الأردن وفي عدة بلدان عربية من جانب غالبية من الذكور، حسب ما يتبين من خلال هذا الجدول، خاصة وأن المهنة هي مهنة ميدانية.

كما ويبين توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير طبيعة العمل التدقيقي. حيث يتبين من هذا الجدول أن (18) من بين افراد العينة يشغلون مناصب رؤساء فرق تدقيق وهذا ما يمثل (7%)، بينما كان الأعضاء في فرق التدقيق من بين عينة الدراسة (168)، وهذا ما يمثل (67%)، أي أن غالبية عينة الدراسة هم اعضاء في فرق تدقيق، بينما كان عدد المدققين المنفردين (64) مدققا، أي بنسبة (26%) من عينة الدراسة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وكذلك توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة. ويتبين من خلال هذا الجدول أن من لديهم خبره أقل من خمس سنوات كان عددهم (99) مدقق، أي ما نسبتة (39.6%) من أفراد عينة الدراسة، بينما من كان لديهم خبرة ما بين (6-11) سنة فأقل، كان عددهم (68)، أي ما نسبتة (27.2%) من أفراد عينة الدراسة، وأن من لديهم خبرة ما بين (11-16) سنة، كان عددهم (82) مدقق، أي ما نسبتة (32.8%) من أفراد عينة الدراسة، بينما من لديهم خبرة أكثر من (16) سنة كان عددهم (1)، أي بنسبة (0.004) من أفراد عينة الدراسة.

ويتبين من الجدول أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ممن لديهم خبرة أقل من خمس سنوات. ومن الملاحظ أن توزيع عينة الدراسة بشكل متقارب وفقا لعامل الخبرة، وهذا ما يعطي زخما وقوة للدراسة، لأن من لديه خبرة أكبر يكون مؤهلا أكثر لتقديم معلومات أكثر دقة وصوابية.

ويبين توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي. ويتبين من خلال هذا الجدول أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ممن يحملون درجة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (167) مدقق، أي ما نسبتة (70%) من أفراد عينة الدراسة، بينما من يحملون درجة الماجستير فأعلى بلغ عددهم (69) مدقق، أي ما نسبتة (28%) من أفراد عينة الدراسة، بينما حصل الذين يحملون شهادات دون البكالوريس على (2%) من أفراد عينة الدراسة، حيث كان عددهم (5) مدققين. ومن شأن انخفاض نسبة من هم دون البكالوريس في عينة الدراسة أن يزيد من قوة ومصداقية نتائج الدراسة، لأن هناك علاقة طردية بين المستوى التعليمي ودقة ومصداقية البيانات المقدمة من جانب المستجوبين، حيث تشير القاعدة إلى أن المتعلم بإمكانه أن يقدم معلومات أكثر دقة ومصداقية من الأقل تعليماً.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول (3)

خصائص عينة الدراسة

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكور	164	%66
	أناث	86	%34
الخبرة	5 سنوات فأقل	99	%39.6
	من 6- 11 سنة	68	%27.2
	من 11- 16 سنة	82	%32.8
	من 16 سنة فأكثر	1	%0.004
المؤهل العلمي	دون البكالوريوس	5	%2
	البكالوريوس	176	%70
	ماجستير أو أعلى	69	%28
طبيعة العمل	رئيس فريق تدقيق	18	%7
	عضو فريق تدقيق	168	%67
	مدقق منفرد	64	%26

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ب- تحليل البيانات واختبار الفرضيات:-

الفرضية الأولى : لا يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلي من اجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية .

يحتوي جدول رقم (4) على كافه البنود التي استخدمت في قياس مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلي والبالغ عددهم (33) بندا، ويبين الجدول بعض مقاييس الإحصاء الوصفي المتعلقة بكل فقرة من هذه الفقرات كالوسط الحسابي والإنحراف المعياري وقيمه ت المحسوبة ومعامل الدلالة. ويتضح من الجدول أن الفقرة رقم (26) "اتاكد من أن السجلات تحتوي على تفصيلات كاملة تساعد في تقييم المخاطرة"، قابلها أعلى وسط حسابي، وبلغ(4.44), بإنحراف معياري قدرة (0.59), بينما الفقرة رقم (12)" احاول معرفة فيما إذا كانت ادارة الشركة تقوم بتعزيز عوامل النزاهة والقيم الاخلاقية لدى العاملين"، قابلها أقل وسط حسابي، حيث بلغ (3.64), بإنحراف معياري قدرة (1.18). ويبين الجدول كذلك كافة قيم (ت) المحسوبة لكل فقرة من فقرات التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلي, وقد كانت جميعها دالة إحصائيا عند مستوى دلالة مقداره 0.05 (0.95-1).

ويتبين أن الوسط الحسابي الكلي يساوي (4.15)، وهذا يبين التزام مرتفع لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين، مما يعني أن موافقة أفراد مجتمع الدراسة على أسئلة هذا المتغير هي موافقة لها دلالة معنوية أو جوهرية، وبذلك يجدر رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على (يلتزم المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية).

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويعزو الباحث ذلك الى أن المدققين يتحققون من وجود سجلات تحتوي على تفصيلات كاملة، وأنها لا تحتوي على معاملات لم تحدث، ويتعرفون على كيفية تلقي ومتابعة المخاطر من جانب الإدارة، وكذلك التأكد من وجود فصل ملائم في المهام تساعد على اكتشاف الأخطاء، ووجود تقييم مستمر لفاعلية نظام الرقابة الداخلي وتطويره حسب بيئة العمل، وكذلك التعرف على طبيعة النمو السريع للشركة أن وجد، والتأكد من أن السجلات تمتاز بالدقة المعقولة، والتعرف على طبيعة السياسات المحاسبية المطبقة، وفي حال وجود إصدارات محاسبية جديدة يحاول المدقق تحديد مخاطر تبني هذه الإصدارات على الشركة، ويتأكد المدقق من أن الشركة تقوم بمقارنة ما بين الأداء المخطط والأداء الفعلي في نهاية السنة، وما بين الفترات المالية المختلفة، ويقوم بفحص الجهة التي يتبع لها قسم التدقيق الداخلي في الشركة.

وتبدو هذه النتيجة منطقية نظرا لأهمية قيام المحاسب القانوني الأردني باختبار نظام الرقابة الداخلي الذي تتبعه المنشأة، واختبار فيما إذا كان النظام يعمل بشكل سليم ويحقق النتائج المرجوة منه أم لا. فالمدقق الذي لا يعير اهتماما لنظام الرقابة الداخلي، لن يكون بامكانه الوصول إلى رأي سليم، وقد لا يكون قادرا على التوصل إلى رأي مهني سليم.

وتتطابق هذه النتيجة بشكل عام مع دراسة (الصمادي،2010) و(البابقي،2004) الذي وجد أنها أعطت أهتماما بنظام الرقابة الداخلي، وإن على المحاسب القانوني الأردني القيام بإجراءات اختبارية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول رقم (4)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات افراد عينة الدراسة فيما يتعلق باختبار نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المحسوبة t	مستوى الدلالة
1	26	***أتأكد من ان السجلات تحتوى على تفصيلات كاملة تساعد في تقييم المخاطرة .***	4.44	0.59	38.46	0.00
2	13	***أحاول معرفة كيفية تلقي ومتابعه المخاطر من جانب إدارة الشركة .***	4.42	0.56	39.82	0.00
3	25	***اتأكد من ان السجلات لا تشتمل على معاملات لم تحدث .***	4.41	0.62	35.78	0.00
4	22	***ابحث عن تعاملات الشركه مع الشركات الأجنبيه وطبيعة العملة المستخدمة في هذه العمليات وما ينتج عن ذلك من مخاطر ممكنه***	4.39	0.65	34.18	0.00
5	4	***أتأكد من وجود رقابة على تشغيل المعلومات ووجود سجلات ومستندات تفي بالغرض المطلوب في الشركة التي أقوم بتدقيق قوائمها المالية.***	4.38	0.50	43.45	0.00
6	31	***أتأكد من ان هناك فصل في المهام تساعد على أكتشاف الأخطاء والتلاعب .***	4.38	0.71	30.80	0.00
7	3	***أتأكد عادة من مدى وجود تقييم مستمر لفاعليه نظام الرقابة الداخلية وتطويره حسب بيئة العمل في الشركة التي أكلف بتدقيق قوائمها المالية***	4.37	0.67	32.52	0.00
8	24	***أتأكد من ان كل المعاملات الماليه تسجل بشكل صحيح في وقت حدوثها .***	4.36	0.79	27.14	0.00
9	21	***أبحث فيما اذا كان هناك عملية اعادة هيكلة للشركة خلال السنة والمخاطر المترتبة على ذلك .***	4.36	0.61	35.02	0.00
10	1	***أتأكد من وجود هيكل تنظيمي يتلائم مع حجم وطبيعة عمل الشركة التي أقوم بتدقيق قوائمها المالية***	4.32	0.61	34.75	0.00
11	32	***أبحث عن المدققين الداخليين في الشركة وفيمااذا كانوا يقومون بمتابعة عناصر الرقابة الداخلية ويقيمونه من حين لأخر .***	4.32	0.57	36.82	0.00
12	30	***يوفر نظام الرقابة حماية وأمن مناسبين لأصول الشركة ومعاملاتها المالية***	4.31	0.61	34.19	0.00
13	15	***أحاول معرفة فيما اذا كان هناك***	4.29	0.58	38.82	0.00

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

				تغيرات بيئية تعزز مخاطر للمنشأة .		
0.00	32.19	0.63	4.28	أحاول التعرف على طبيعة النمو السريع للشركة ان وجد والمخاطر المترتبة عليه	18	14
0.00	33.05	0.60	4.26	أتأكد من ان سجلات الشركة تمتاز بالدقة المعقولة	29	15
0.00	22.99	0.85	4.24	في حاله وجود اصدارات محاسبية جديدة احاول تحديد مخاطر تبني هذه المبادئ على الشركه	23	16
0.00	30.35	0.64	4.23	أحاول معرفة كيفية تفويض الصلاحيات و المسؤوليات بين الأداريين وارتباطهم ببعضهم البعض من خلال هيكل مناسب .	14	17
0.00	30.06	0.64	4.23	أتأكد من درجة الاستقلال التنظيمي الذي تتمتع به الإدارات المختلفة للشركة التي أقوم بتدقيق قوائمها المالية.	2	18
0.00	30.60	0.63	4.22	أحاول التعرف على اتصالات الشركة بالشركات الأخرى والتي قد تشير الى وجود مشكلات ومخاطر مالية .	33	19
0.00	28.16	0.65	4.16	أتعرف فيما اذا كانت نظم المعلومات المستخدمة في الشركة تؤدي الى تغيرات في طبيعة العمل .	17	20
0.00	26.39	0.68	4.14	أحاول معرفة فيما اذا كان هناك سلع او أنشطة جديدة تطرحها الشركة .	20	21
0.00	23.56	0.75	4.11	أتأكد من ان الشركة تقارن مابين الأداء المخطط والفعلي في نهاية السنة ومابين الفترات المالية المختلفة .	28	22
0.00	26.85	0.64	4.09	أتأكد من ان المعلومات الخاصة بالمعاملات تعرض بشكل يسهل فهمه .	27	23
0.00	23.11	0.75	4.09	أتفهم ما تؤدي اليه التقنيات الجديدة في اساليب وعمليات الأنتاج .	19	24
0.00	22.12	0.76	4.06	أقوم بفحص الجهة التي يتبع لها قسم التدقيق الداخلي في الشركة التي أقوم بتدقيق قوائمها المالية.	5	25
0.00	18.40	0.80	3.93	أتعرف فيما اذا كانت الشركة تقوم بتوعية الموظفين بأهمية الرقابة الداخلية .	16	26
0.00	15.66	0.88	3.88	أحاول التعرف فيما إذا كانت إدارة الشركة التي أدقق قوائمها تتبنى سياسات معينة كالموازنات التخطيطية لإيجاد بيئة رقابية فعالة .	7	27
0.00	14.19	0.94	3.84	أقوم بالتعرف فيما إذا كانت الإدارة	6	28

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

		العليا للشركة التي أدقق قوائمها المالية تؤمن بأهمية الرقابة الداخلية .				
29	8	***أحاول معرفة مدى اهتمام الإدارة العليا للشركة التي أدقق قوائمها بضرورة تعيين القائمين بتطبيق نظام الرقابة الداخلية من الكفاءة والخبرة .***	3.84	0.80	16.60	0.00
30	10	***أتأكد من أن إدارة الشركة التي أدقق قوائمها وبالتعاون مع قسم التدقيق الداخلي تقوم بالتفتيش في الحالات التي تستدعيها طبيعة بعض المعاملات .***	3.77	1.04	11.70	0.00
31	9	***أتأكد من أن قسم التدقيق الداخلي يتبع لجنة التدقيق المكونة من الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة .***	3.74	1.29	9.11	0.00
32	11	***أتأكد من أن هناك حدود صرف مسموح بها للمسؤولين داخل الشركة التي أدقق قوائمها.***	3.65	1.05	9.80	0.00
33	12	***احاول معرفة فيها إذا كانت ادارة الشركة تقوم بتعزيز عوامل النزاهة والقيم الأخلاقية لدى العاملين .***	3.64	1.18	8.62	0.00
		الكلي	4.15	0.25	___	___

جدول رقم (5)

نتائج اختبار ت T-Test لعينة واحده لمتغير فهم المحاسبين القانونيين الأردنيين لبيئة نظام الرقابة الداخلية

المتوسط الحسابي		قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	متوسط الدلالة sig
لتقديرات العينة	4.15	66.079	1.96	0.000
لمدى الإجابة	3			

بالنظر للجدول رقم (5)، والذي يبين قمية ت المحسوبة لكافة البنود المستخدمة في قياس مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بإجراءات اختبار نظام الرقابة الداخلي مجتمعة, يتبين أن قمية ت المحسوبة تساوي (66.079)، فيما قيمة مستوى الدلالة للبنود كاملة مجتمعها هي

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

صفر. وبمقارنة قيمة ت المحسوبه بقيمة ت الجدولية والبالغة 1.96, يتبين أن قيمة ت المحسوبة أكبر من نظيرتها الجدولية. وبمقارنة مستوى الدلالة يتبين أن مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة المحدد مسبقا والبالغ (0.05). ولأن قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية, ولأن قيمة معامل الدلالة أقل من نظيره المحدد مسبقا, ترفض الفرضية العدمية وتقبل البديلة, أي أن ذلك يشير إلى أن المحاسبين القانونيين الأردنيين يقومون بإجراءات كافية لاختبار نظام الرقابة الداخلي عند قيامهم بتدقيق القوائم المالية للشركة.

الفرضية الثانية :- لا يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لفهم المنشأة وبيئتها الداخلية من اجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية .

يحتوي جدول رقم (6) على كافه البنود التي استخدمت في قياس مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لفهم واستيعاب المنشأة وبيئتها الداخلية والبالغ عددها 22 بندا. كما يبين الجدول بعض مقاييس الإحصاء الوصفي المتعلقة بكل فقرة من هذه الفقرات كالوسط الحسابي والإنحراف المعياري. ويبين الجدول كذلك قيمة ت المحسوبة ومعامل الدلالة لكل بند من هذه البنود. ويتضح من الجدول، أن الفقرة رقم (47) والتي تنص على "اتعرف على الضريبة التي تخضع لها الشركة وشريحة تلك الضريبة"، قابلها أعلى وسط حسابي، وبلغ(4.52), بإنحراف معياري قدرة (0.52). ولقد قابل الفقرة رقم (38) والتي تنص على "أحاول فهم آلية واجراءات توظيف العاملين في قسم الرقابة الداخلية"، أقل وسط حسابي، وبلغ (3.88), بإنحراف معياري قدرة (0.85). ولقد بلغت قيمة ت المحسوبة لكافة الفقرات ضمن هذا الجزء مجتمعة (96.63)، وهي أعلى من (1.96).

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويتبين أن الوسط الحسابي الكلي يساوي 4.32، وهذا يبين التزام مرتفع لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين، مما يعني أن موافقة أفراد مجتمع الدراسة على أسئلة هذا المتغير هي موافقة ذات دلالة معنوية أو جوهرية، وبذلك يجدر رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه (يلتزم المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لفهم المنشأة وبيئتها الداخلية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية). ويعزو الباحث ذلك إلى أن المدقق يقوم بالتعرف على الضريبة التي تخضع لها الشركة، وشريحة تلك الضريبة والسياسات الحكومية ذات التأثير المباشر على الشركة، ويقوم بالتأكد من أن النظام المحاسبي المستخدم في الشركة التي يدقق حساباتها ينسجم مع المعايير الدولية، ويتأكد من أن إدارة الشركة تقوم بمراقبة مستمرة في تطبيق الإجراءات الرقابية أثناء تنفيذ العمل، وتقييم وتوثيق نظام الرقابة الداخلي بشكل دوري ومنتظم، ويتعرف على مصادر تمويل الشركة والهيكل المالي والموردين الرئيسيين، وطبيعة الإفصاح المالي الذي تتبعه الشركة، وطبيعة التكنولوجيا المستخدمة وكيفية عملها، ويتأكد من أن دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي تعزز من استقلالية المدقق وقيامه بواجباته، ومن أن مديرية الرقابة الداخلية تقوم بالرقابة على إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وتنفذ الخطط والأهداف التي تضعها الشركة حسب الأولويات الهامة، والتعرف على السلع والخدمات التي تقوم الشركة بإنتاجها.

وتعد هذه النتيجة منطقية أيضا، لأن فهم نشأة المنشأة وفهم بيئتها الداخلية هما شيئان ضروريان لا بد من القيام بهما حتى يتمكن المدقق من إصدار رأي مناسب وسليم فيما يتعلق بالقوائم المالية للشركة. وفي هذا المجال، فقد تمت الإشارة في موقع سابق إلى أن عدم قدرة المدقق على فهم البيئة الداخلية للمنشأة أو فهم بيئتها الرقابية، تجعله في موقف أقرب ما يكون من الاعتذار عن القيام بالتدقيق.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتتطابق هذه النتيجة مع دراسة (عرار،2009) حيث توصلت الدراسة إلى ضرورة أن يقوم المحاسب القانوني الأردني بفهم المنشأة وبيئتها الداخلية، حتى يكون قادر على التوصل إلى رأي مهني سليم.

جدول رقم (6)
الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم ت لجزء فهم المنشأة وبيئتها الداخلية.

الرقم	الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	المحسوبة t	مستوى الدلالة
34	47	*أتعرف على الضريبة التي تخضع لها الشركة وشريحة تلك الضريبة.*	4.52	0.52	47.04	0.00
35	49	*أحاول فهم السياسات الحكومية ذات التأثير على الشركة.*	4.47	0.60	38.99	0.00
36	39	*أتأكد من أن النظام المحاسبي ينسجم من المعايير الدولية ألحديثة.*	4.46	0.62	37.24	0.00
37	43	*أتأكد من أن الإدارة تراقب بشكل مستمر تطبيق الإجراءات الرقابية إثناء تنفيذ العمل.*	4.44	0.64	35.64	0.00
38	42	*أتأكد من أن الشركة التي أقوم بتدقيقها تقوم بتقييم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري ومنتظم.*	4.41	0.61	36.61	0.00
39	36	*أتأكد من أن هناك فصل ملائم بين الواجبات.*	4.39	0.54	40.99	0.00
40	53	*أحاول تحرير اصناف المخزون الرئيسية في الشركة.*	4.38	0.59	36.57	0.00
41	52	*أحاول معرفة الهيكل المالي للشركة ومصادر تمويلها.*	4.38	0.74	29.36	0.00
42	51	*أتعرف على الموردين الرئيسيين لأحتياجات المنشأة الأنتاجية.*	4.38	0.57	38.22	0.00
43	54	*أتعرف على طبيعة الأفصاح المالي الذي تتبعة الشركة.*	4.37	0.58	36.82	0.00
44	46	*أفهم طبيعة التكنولوجيا المستخدمة وكيفية عملها.*	4.37	0.61	35.17	0.00
45	41	*أتأكد من أن الخطط والسياسات المطبقة في دائرة التدقيق الداخلي تتفق مع القوانين والأنظمة.*	4.35	0.59	36.16	0.00
46	48	*أتعرف على القوانين التي لها صلة وتأثير في الشركة.*	4.32	0.52	39.88	0.00
47	50	*أحاول فهم مصادر الايرادات والمصروفات في الشركة.*	4.27	0.71	28.59	0.00
48	44	*أحاول التعرف على الممارسة*	4.27	0.59	33.94	0.00

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

				المحاسبية الخاصة بالقطاع أن وجدت.		
0.00	27.42	0.73	4.27	***أتأكد من أن موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يعزز من استقلاليتة وقيامة بواجباتة.***	40	49
0.00	27.24	0.72	4.25	***أتأكد أن مديرية الرقابة الداخلية تقوم بالرقابة على إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.***	37	50
0.00	32.70	0.60	4.25	***أتأكد أن هناك خطط وأهداف تضعها المنشأة وتقوم على تنفيذها حسب الأولويات الهامة.***	35	51
0.00	30.06	0.61	4.23	***أتعرف في البداية على طبيعة عمل المنشأة وطبيعة ما تنتج من سلع وخدمات.***	34	52
0.00	27.04	0.69	4.19	***أتعرف على طبيعة المنافسة التي تخضع لها الشركة الجاري تدقيق حساباتها.***	45	53
0.00	25.56	0.72	4.18	***أتأكد من أن الكادر البشري في قسم الرقابة الداخليه قادر على قيامة بواجباتة بكفاءة ودقة.***	55	54
0.00	16.27	0.85	3.88	***احاول فهم أليه وأجراءات توظيف العاملين في قسم الرقابة الداخلية.***	38	55
		0.21	4.32	الكلي		

جدول رقم (7)

نتائج اختبار ت لعينة واحده للمتغير الخاص بفهم نشأة المنشأة وبيئتها الداخلية .

مستوى الادلالة sig	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبه	المتوسط الحسابي	
0.000	1,96	96.63	4.32	لتقديرات العينة
			3	لمدى الاجابة

بالنظر للجدول رقم (7) والذي يبين قمية ت المحسوبة لكافة البنود المستخدمة في قياس التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بإجراءات فهم بيئة المنشأة مجتمعة, يتبين أن قمية ت المحسوبة هي (96.63)، فيما قيمة مستوى الدلالة للبنود كاملة مجتمعه هي صفر. وبمقارنة قيمة ت المحسوبة بقيمة ت الجدولية والبالغة 1.96, يتبين أن قيمة ت المحسوبة أكبر من نظيرتها

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الجدولية. وبمقارنة مستوى الدلالة بنظيره المحدد مسبقاً يتبين أن مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة المحدد مسبقا والبالغ (0.05). ولأن قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية, ولأن قيمة معامل الدلالة أقل من نظيره المحدد مسبقا, ترفض الفرضية العدمية وتقبل البديلة, مما يعني أن المحاسبين القانونيين الأردنيين يقومون بإجراءات كافية لفهم واستيعاب المنشأة وبيئتها الداخلية عند قيامهم بتدقيق قوائم الشركة المالية.

الفرضية الثالثة:- لا يلتزم المحاسب القانوني الأردني بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من اجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية .

يحتوي جدول رقم (8) على كافه البنود التي أستخدمت في قياس مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالأردن بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والبالغ عددها 15 بندا. كما يبين الجدول بعض مقاييس الأحصاء الوصفي المتعلقة بكل فقرة من هذه الفقرات كالوسط الحسابي والإنحراف المعياري. ويبين الجدول كذلك قيمه ت المحسوبة ومعامل الدلالة لكل بند من هذه البنود. ويتضح من الجدول أن الفقرة رقم (63) والتي تنص على "معرفة فيما اذا قامت الشركة بتطبيق اصدارات محاسبية جديدة"، قابله أعلى وسط حسابي، وبلغ(4.56), بانحراف معياري مقدارة (0.54), بينما حصلت الفقرة رقم (59) والتي تنص على "أتعرف فيما اذا قامت الشركة بتغيير الموردين الرئيسيين للشركة وما هي الأسباب لذلك"، على أقل وسط حسابي وبلغ (4.16), بإنحراف معياري قدرة (0.58). ويبين الجدول كذلك كافة قيم (ت) المحسوبة لكل فقرة من فقرات التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية, وقد كانت جميعها دالة إحصائيا عند مستوى دلالة قدره 0.05.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويتبين أن الوسط الحسابي الكلي يساوي 4.27، وهذا يبين التزام مرتفع لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، مما يعني أن موافقة أفراد مجتمع الدراسة على أسئلة هذا المتغير هي موافقة لها دلالة معنوية أو جوهرية، وبذلك يجدر رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه (يلتزم المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل تقييم مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية).

ويعزى ذلك الى أن المدقق يقوم بالتعرف فيما إذا قامت الشركة بتطبيق إصدارات محاسبية جديدة، وتركيب أنظمة تقنية معلومات جديدة هامة تتعلق بإعداد التقارير المالية، والتعرف على العمليات الخاضعة لدرجة عالية من التعقيد في الأنظمة، وفيما إذا قامت الشركة بتغيير القطاع الذي تعمل به، وعدم وجود عمليات للشركة في مناطق غير مستقرة اقتصاديا، والتعرف فيما إذا قامت الشركة بتغييرات في المنشأة من عمليات امتلاك كبيرة أو إعادة هيكلة، والتأكد من توافق بين استراتيجية المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات وإستراتيجيتها الخاصة بالعمل، والإستفسار عن العمليات غير الروتينية أو غير المنهجية بما في ذلك معاملات داخل الشركة، والتاكد من عدم وجود نقص في الموظفين الذين لهم مهارات إعداد تقارير مالية محاسبية ومالية مناسبة، والإستفسار فيما إذا كان هناك منشآت أو أعمال من المحتمل ان يتم بيعها، أو فتح فروع جديدة أو قامت بتوسعة فروعها، ويقوم بالتأكد من عدم وجود ضعف في الرقابة الداخلية.

وتعد هذه النتيجة منطقية أيضا، نظرا لأهمية قيام المحاسب القانوني الأردني بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، والتعرف على مواطن المخاطر الأكثر شيوعا. وفي هذا المجال، فقد تمت الإشارة في موقع سابق أن عدم قدرة المدقق على التعرف على مواطن مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعدم قيامه باختبارات تقييمها، فسوف تؤدي إلى عدم اتخاذ قرارات سليمة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتتطابق هذه النتيجه مع دراسة (القرم،1994) و(عرار،2009) حيث توصلت إلى أن المحاسب القانوني الأردني يقوم بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، حتى يتخذ قرارات سليمة.

جدول رقم (8)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات أفراد عينة الدراسة للإجراءات المناسبة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

الرقم	الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	المحسوبة t	مستوى الدلالة
56	63	*معرفة فيما اذا قامت الشركه بتطبيق إصدارات محاسبية جديدة.*	4.56	0.54	45.68	0.00
57	70	*أقوم بالأستفسار فيما اذا تم تركيب أنظمه تقنية معلومات جديدة هامه تتعلق بأعداد التقارير المالية.*	4.32	0.58	35.88	0.00
58	57	*أحاول التعرف على العمليات الخاضعة لدرجة عالية من التعقيد في الأنظمة.*	4.30	0.58	35.31	0.00
59	58	*أحاول معرفة فيما اذا قامت الشركه بتغيير القطاع الذي تعمل به.*	4.30	0.63	32.68	0.00
60	56	*أتاكد من عدم وجود عمليات للشركة في مناطق غير مستقرة اقتصاديا.*	4.92	0.67	30.50	0.00
61	62	*أتأكد من عدم قيام الشركة بتغييرات في المنشأة من عمليات أمتلاك كبيرة أو اعادة هيكلة.*	4.29	0.50	40.40	0.00
62	67	*أتأكد من توافق بين استرتيجية المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات وإستراتيجيتها الخاصة بالعمل.*	4.29	0.65	31.32	0.00
63	69	*أقوم بالأستفسار عن العمليات غير الروتينية أو غير المنهجية بما في ذلك معاملات داخل الشركة.*	4.28	0.62	32.52	0.00
64	65	*أتأكد من عدم وجود نقص في الموظفين الذين لهم مهارات اعداد تقارير محاسبية ومالية مناسبة.*	4.27	0.78	25.74	0.00
65	64	*أقوم بالأستفسار أذا كان هناك قطاعات منشأت أو أعمال من المحتمل أن يتم بيعها.*	4.24	0.71	27.35	0.00
66	61	*معرفة فيما اذا قامت الشركه بفتح فروع جديدة أو قامت بتوسعة فروعها.*	4.22	0.61	31.25	0.00
67	68	*أتأكد من عدم وجود ضعف في الرقابة الداخلية وخاصة تلك التي لا تتناولها الأدارة.*	4.22	0.68	28.15	0.00
68	60	*التعرف فيما اذا قامت الشركه بتطوير أو عرض منتجات أو خدمات جديدة.*	4.20	0.54	35.25	0.00

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

69	66	***معرفة التغيرات بين الموظفين الرئيسين من بينهم المدراء التنفيذيين أن وجد.***	4.16	0.65	28.17	0.00
70	59	***التعرف فيما اذا قامت الشركة بتغيير الموردين الرئيسين للشركة وما هي الأسباب لذلك.***	4.16	0.58	31.28	0.00
		الكلي	4.27	0.26		

جدول رقم (9)

نتائج اختبار ت لعينة واحدة للمتغير الخاص بالاجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية .

المتوسط الحسابي		قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة sig
لتقديرات العينة	4.27	76.85	1,96	0.000
لمدى الاجابة	3			

بالنظر للجدول رقم (9) والذي يبين قمية ت المحسوبة لكافة البنود المستخدمة في قياس التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الخاصة بتقييم الأخطاء الجوهرية مجتمعة، يتبين أن قمية ت المحسوبة هي (76.85)، فيما قيمة مستوى الدلالة للبنود كاملة مجتمعها هي صفر. وبمقارنة قيمة ت المحسوبه بقيمة ت الجدولية والبالغة 1.96, يتبين أن قيمة ت المحسوبة أكبر من نظيرتها الجدولية، وبمقارنة مستوى الدلالة يتبين أن مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة المحدد مسبقا والبالغ (0.05). ولأن قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية, ولأن قيمة معامل الدلالة أقل من نظيره المحدد مسبقا, ترفض الفرضية العدمية وتقبل البديلة, أي أن ذلك يشير إلى أن المحاسبين القانونيين الأردنيين يقومون بإجراءات كافية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند قيامهم بتدقيق قوائم الشركة المالية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

1-3 النتائج :-

جاءت هذه الدراسة لمعرفة مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم 315 بتحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية. وبناء على التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات، وفي ضوء ما أوردتة الدراسة من أهداف، فقد أسفرت هذه الدراسة عن النتائج التالية :

1- يلتزم المحاسب القانوني بالإجراءات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلية ويتعرف على تفصيلات النظام التي تحد من مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية. وتشير هذه النتيجه إلى أن المحاسبين القانونيين الأردنيين هم على قدر عال من المهنية ويلتزمون بإحتياجات مهنة تدقيق الحسابات، والتي تنص على ضرورة قيام المحاسب القانوني الأردني بكافة الإجراءات الضرورية التي تمكنه من فهم نظام الرقابة الداخلية.

2- يلتزم المحاسب القانوني بفهم المنشأة وبيئتها الداخلية من خلال التعرف على السياسات المتبعة في الشركة والنظام المحاسبي المستخدم للحد من مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية. وتعزز هذه النتيجة أيضا المهنية العالية التي يتحلى بها المحاسبين القانونيين الأردنيين بالأردن، كما تعزز القيم الصحيحة لدى هذه الفئة والمستمدة من معايير التدقيق المعمول بها.

3- يلتزم المحاسب القانوني بالإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للحد من مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتعزز هذه النتيجة كذلك من المهنية العاليه والأخلاقية المهنية لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين ، من خلال قيامهم بكل الإجراءات الضرورية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

4- للمدقق دور في تقييم نظام الرقابة الداخلي في الشركات التي يقوم بتدقيقها، حيث يحرص المدقق على أن تكون مكونات الرقابة الداخلية قوية، وهذا يدل على إدراك المدقق وإيمانه بضرورة ترابط جميع عناصر الرقابة الداخلية مع بعضها البعض دون وجود نقص.

5- للمدقق دور في تقييم تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركة التي يقوم بتدقيقها، حيث توجد لديه الخبرة الكافية في الأنظمة المالية المستخدمة، وإرشاد الشركة إلى نظام معلومات يتماشى مع طبيعة عملها.

2-3 التوصيات

في ضوء للاستنتاجات التي تم التوصل إليها من واقع التحليل الإحصائي للبيانات، تم الخروج بالتوصيات الآتية:-

1- يجب على إدارات الشركات إعادة النظر في الأنظمة الرقابية المستخدمة من حين إلى آخر، للتأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية تواكب التغيرات الإقتصادية والإصدارات المحاسبية الجديدة.

2- يجب الأهتمام بعقد دورات متخصصة للمحاسبين القانونيين الأردنيين، تتعلق بمعايير التدقيق الدولية وكيفية تطبيقها، خصوصا ما يتعلق منها بتصميم الإختبارات اللازمة للحد من مخاطر الرقابة الداخلية، ويجب أن تكون إلزامية وليست أختيارية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3- ضرورة معرفة المحاسب القانوني الأردني مدى التزام الأدارة بتعزيز عوامل النزاهة والقيم الأخلاقية لدى العاملين، والتأكد من أن قسم التدقيق الداخلي يتبع لجنة التدقيق المكونة من الأعضاء المستقلين في مجلس الأدارة.

4- ضرورة معرفة المحاسب القانوني الأردني ألية توظيف العاملين في قسم الرقابة الداخلية، ومدى قدرتهم على القيام بواجباتهم بكفاءة ودقة. لأن ذلك يساعدة في التقليل من إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية.

5- ضرورة معرفة المحاسب القانوني الأردني فيما أذا قامت الشركة بتغيير الموردين الرئيسيين للشركة وما هي اسباب ذلك، وكذلك أذا كان هناك تغيير بين الموظفين الرئيسيين من بينهم المدراء التنفيذيين، لأن ذلك يمكنة من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3-3 المراجع :

1-3-3 المراجع العربية:

أ- الكتب:-

- أرينز، ألفين ولوباك، جيمس، (2005)،" المراجعة مدخل متكامل"، الرياض، دار المريخ.

- اشتيوي، إدريس، (1990)،" المراجعة معايير وأجراءات"، دار الجماهيرية للنشر، ليبيا.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2010)، " إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة "، مجلد1.

- توماس, وليم وأمرسون هنكي،(2003), " المراجعة بين النظرية والتطبيق ", ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد, دار المريخ للنشر, الرياض, المملكة العربية السعودية.

- التميمي, هادي، (2006)،" مدخل متكامل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر،عمان، ط3.

- جربوع، يوسف، (2000)، " مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، دار الوراق.

- جمعه, احمد, (2005), "مدخل إلى التدقيق الحديث", دار الصفاء، عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- دهمش، نعيم، (1995)، " مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية"، الجزء الاول، الاردن، ط3.

- الذنيبات، علي,(2006)، " تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق"، عمان.

- عبدالله، خالد، (2004)، " علم تدقيق الحسابات"، دار وائل، عمان، ط1.

- غالي، جورج، (2003)،" تطوير مهنة المراجعة لمواجهة تحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

- القاضي ودحدوح, حسين, (2009), "مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العلمية", دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

- مسعد والخطيب، (2009)، " دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوزالمعرفة، عمان، ط1.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ب- الرسائل :-

- البلداوي، شاكر، (1998)،" أثر هيكل الرقابة الداخلية في فاعلية أداء الوحدات الاقتصادية: دراسة في عينة من الشركات الصناعية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجامعة المستنصرية، العراق.

- البابقي، محسن، (2004)، " مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير غير منشورة, الجامعة المستنصرية, العراق.

- خلف، عماد، (2004)، "مدى تأثير وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

- خصاونة، ريم، (2002)، " أثر تطور المعالجة الإلكترونية للبيانات على أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية"، رسالة ماجستيرغير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الاردن.

- عرار، شادن، (2009)، " مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- غالب، لؤي، (2009)،"مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300 ." دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.

- زيدان، زياد، (2000)،" تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.

- القاضي، فارس، (2009)، " مدى مسؤولية المحاسب القانوني الاردني عن اكتشاف الغش في البيانات المالية في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (240). دراسة ميدانية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.

- القرم, ناصر، (1994)، " تقييم مخاطر التدقيق: دراسة على المحاسبين القانونيين الأردنيين في الأردن "، رسالة ماجستير غير منشورة في الجامعة الأردنية.

- الصمادي، محمد، (2010)، " دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المالية الاردنية.دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، الاردن.

- النور، احمد،(2007)،" مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، ألاردن.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ج الدوريات والمجلات :-

- الرحاحلة، محمد، (2005)، " فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية"، المجلة الأردنية في أدارة الأعمال، مجلد 1، العدد1.

- الرحيلي، عوض و عبدالحميد، عبدالغني، (2004)، " دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عمليه المراجعة: دراسة ميدانية"، مجله الإدارة العامة، المجلد 44، العدد2.

- ذنيبات، علي وشناق، باسل، (2006)، " تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610: دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد2، العدد2.

- السبوع، سليمان، وآخرون، (2009)، " فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2، ص290، جامعة عين شمس، القاهرة.

- العيسى، ياسين، (1998)، " تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق" مجلة المدقق، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين القانوبيين الأردنيين، العددان (34،35).

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- غـاوي، جـورج، (1997)،" نظـام الرقابـة الداخليـة وأثـره علـى القـوائم الماليـة" مجلـة المدقق،جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين القانونيين الأردنيين، العدد30، ص28.

- القاضي، حسين، وآخرون (2006)، " دور الأفصاح الذي تقوم بة الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 28، العدد2، جامعة تشرين.

المراجع الأجنبية

1.Al-Harshani, Meshari, (2003)."The effect of inhernt Rich on External auditors on Clients Internal audit Functions ",PH.D. dissertation, University of Arkansas, USA .

2. Eilifesn, Asmund, etal (2006), Auditing and assurance Servises. Interationl Edition, Mc Grow Hill Education U.K.

3- Frank J, Tanki, Internal Control – Integrated Framewark, A Landmark Study", The CPA Journal, New york, Vol . 63, Issue, June, 1993.

4. Hellier, Christine, etal, (1996), "UK Auditors Perception of Inherent Risk ", British Accounting Review, vol 28, No, 1.

5. Kotchetova, Natalia, Kozloski,ThomasM., Messier,Williamf,(2006) "Linkages between Auditors Risk Assessments in a a Risk-Based Audit", Paper, www.ssrn.com. Working

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

6. Louwers, Timothy. J. (2005), "Auditing and assurance Services ", First Edition, Mc Grow –Hill.NY.

7. the American institude of cretifited Accountants ,(2007),"Information technology considerations in Risk-Based Auditing Asteategic overiew" .www.IFACNAT.com

8. V.P Baccasan "Continuous Monitoring of Appliction Risk " IIA,Vol,6 www.The iia,org.15march 2007

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الملاحق

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ملحق 1

بسم الله الرحمن الرحيم

أخي المدقق / أختي المدققة .... المحترم/المحترمة

تحية طيبة وبعد .

يقوم الباحث بإجراء دراسة عنوانها : " تقييم مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 315 في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية" كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في جامعة جدارا .

ونظراً لامتلاككم المعلومات التي تعتبر مفيدة لغايات هذه الدراسة، ولكونكم من بين عينه الدراسة، يرجي الإجابه على الفقرات الواردة في الاستبانة بكل موضوعية ودقة من خلال وضع دائرة حول رمز الإجابة الملائمة.

ويود الباحث أن يؤكد لكم في هذاالمقام أن البيانات التي ستقدمونها سوف لا تستخدم إلاّ لأغراض هذه الدراسة، وأنها لن تستخدم لأغراض أخرى، وأنه سيتم التعامل معها بسرية تامة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وإذ يأسف الباحث للوقت الذي قضيتموه والجهد الذي بذلتموه بتعبئة فقرات هذه الاستبانة، فإنه لا يسعه سوى التقدم بجزيل الشكر والعرفان لتعاونكم معه.

واقبلوا الأحترام

الباحث :

باسل حسن الطعاني

07886170900

الجزء الأول: المعلومات الديموغرافية للمدقق المستجوب

يرجى وضع دائرة حول رمز الإجابة التي تتناسب وحالتك:

(1) الجنس

(ا) ذكر (ب) أنثى

(2) طبيعة العمل التدقيقي:

(ا) رئيس فريق تدقيق (ب) عضو فريق تدقيق (ج) مدقق منفرد

(3) المؤهل العلمي

(أ) دون البكالوريوس (ب) بكالوريوس (ج) ماجستير أو أعلى

(4) ***الخبرة العملية في مجال التدقيق***

(ا) 5 سنوات فما دون (ب) 6 سنوات وأقل من 11 (ج) أكثر من 11 سنة

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الجزء الثاني: الجزء الذي يقيس مدى فهم المحاسب القانوني الأردني لبيئة نظام الرقابة الداخلية:

يرجى وضع اشارة X عند رمز الإجابة المناسب

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	***أتأكد من وجود هيكل تنظيمي يتلائم مع حجم وطبيعة عمل الشركة التي أقوم بتدقيق قوائمها المالية***					
2	***أتأكد من درجة الاستقلال التنظيمي الذي تتمتع به الإدارات المختلفة للشركة التي أقوم بتدقيق قوائمها المالية.***					
3	***أتأكد عادة من مدى وجود تقييم مستمر لفاعليه لنظام الرقابة الداخلية وتطويره حسب بيئة العمل في الشركة التي أكلف بتدقيق قوائمها المالية.***					
4	***أتأكد من وجود رقابة على تشغيل المعلومات ووجود سجلات ومستندات تفي بالغرض المطلوب في الشركة التي أقوم بتدقيق قوائمها المالية.***					
5	***أقوم بفحص الجهة التي يتبع لها قسم التدقيق الداخلي في الشركة التي أقوم بتدقيق قوائمها المالية.***					
6	***أقوم بالتعرف فيما إذا كان الإدارة العليا***					

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

	للشركة التي أدقق قوائمها المالية تؤمن بأهمية الرقابة الداخلية .					
7	أحاول التعرف فيما إذا كانت إدارة الشركة التي أدقق قوائمها تتبنى سياسات معينة كالموازنات التخطيطية لإيجاد بيئة رقابية فعالة .					
8	أحاول معرفة مدى اهتمام الإدارة العليا للشركة التي أدقق قوائمها بضرورة تعيين القائمين بتطبيق نظام الرقابة الداخلية من ذوي الكفاءة والخبرة .					
9	أتأكد من أن قسم التدقيق الداخلي يتبع لجنة التدقيق المكونة من الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة .					
10	أتأكد من أن إدارة الشركة التي أدقق قوائمها وبالتعاون مع قسم التدقيق الداخلي تقوم بالتفتيش في الحالات التي تستدعيها طبيعة بعض المعاملات .					
11	أتأكد من أن هناك حدود صرف مسموح بها للمسئولين داخل الشركة التي أدقق قوائمها.					
12	احاول معرفة فيها أذا كانت ادارة الشركه تقوم بتعزيز عوامل النزاهة والقيم الأخلاقية لدى العاملين .					
13	احاول معرفة كيفية تلقي ومتابعة المخاطر من جانب أدارة الشركة .					
14	احاول معرفة كيفية تفويض الصلاحيات و المسؤوليات بين الأداريين وارتباطهم ببعضهم البعض من خلال هيكل مناسب .					
15	احاول معرفة فيما اذا كان هناك تغيرات بيئيه تضيف مخاطر للمنشأة .					
16	اتعرف فيما اذا كانت الشركة تقوم بتوعية الموظفين بأهمية الرقابة الداخلية .					
17	اتعرف فيما اذا كانت نظم المعلومات المستخدمة في الشركة تؤدي الى تغيرات في طبيعة العمل .					
18	احاول التعرف على طبيعة النمو السريع للشركة ان وجد والمخاطر المترتبه عليه .					
19	اتفهم ما تؤدي اليه التقنيات الجديدة في اساليب وعمليات الأنتاج .					
20	احاول معرفة فيما اذا كان هناك سلع او أنشطة جديدة تطرحها الشركة .					
21	ابحث فيما اذا كان هناك عمليه اعادة هيكله للشركه خلال السنه والمخاطر المترتبه على ذلك .					
22	ابحث عن تعاملات الشركه مع الشركات الأجنبيه وطبيعة العمله المستخدمه في هذه العمليات وما ينتج عن ذلك من مخاطر ممكنه .					
23	في حاله وجد اصدارات محاسبيه جديدة					

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

					احاول تحديد مخاطر تبني هذه المبادئ على الشركه .	
					اتأكد من ان كل المعاملات الماليه تسجل بشكل صحيح في وقت حدوثها .	24
					اتأكد من ان السجلات لا تشتمل على معاملات لم تحدث .	25
					اتأكد من ان السجلات تحتوى على تفصيلات كاملة تساعد في تقييم المخاطرة .	26
					اتأكد من ان المعلومات الخاصة بالمعاملات تعرض بشكل يسهل فهمه .	27
					اتأكد من ان الشركة تقارن مابين الأداء المخطط والفعلي في نهاية السنة ومابين الفترات المالية المختلفة .	28
					اتاكد من ان السجلات المحاسبية للشركة تمتاز بالدقة والمعقولية .	29
					يوفر نظام الرقابة حمايه وأمن مناسبين لأصول الشركه ومعاملاتها المالية .	30
					اتأكد من ان هناك فصل في المهام تساعد على اكتشاف الأخطاء والتلاعب .	31
					ابحث عن المدققين الداخليين في الشركه وفيما اذا كانوا يقومون بمتابعة عناصر الرقابة الداخلية ويقيمونه من حين لأخر .	32
					احاول التعرف على اتصالات الشركة بالشركات الأخرى والتي قد تشير الى وجود مشكلات ومخاطر مالية .	33

الجزء الثالث: فهم نشأة المنشأة وبيئتها الداخلية

يرجى وضع اشارة X عند رمز الإجابة المناسب

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	الرقم
					اتعرف في البداية على طبيعة عمل المنشأة وطبيعة ما تنتج من سلع وخدمات .	34
					أتأكد أن هناك خطط وأهداف تضعها المنشأة وتقوم على تنفيذها حسب الأولويات الهامة .	35
					أتأكد من أن هناك فصل ملائم بين الواجبات .	36
					أتأكد أن مديرية الرقابة الداخلية تقوم بالرقابة على إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .	37
					احاول فهم أليه وأجراءات توظيف العاملين في قسم الرقابة الداخلية .	38
					أتأكد من أن النظام المحاسبي ينسجم من المعايير الدولية الحديثة .	39
					أتأكد من أن موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يعزز من استقلاليتة وقيامة بواجباتة .	40

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

41	أتأكد من أن الخطط والسياسات المطبقة في دائرة التدقيق الداخلي تتفق مع القوانين والأنظمة .					
42	أتأكد من أن الشركة التي أقوم بتدقيقها تقوم بتقييم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري ومنتظم .					
43	أتأكد من أن الإدارة تراقب بشكل مستمر تطبيق الإجراءات الرقابية اثناء تنفيذ العمل .					
44	أحاول التعرف على الممارسة المحاسبية الخاصة بالقطاع أن وجدت .					
45	اتعرف على طبيعة المنافسة التي تخضع لها الشركة الجاري تدقيق حساباتها .					
46	افهم طبيعة التكنولوجيا المستخدمة وكيفية عملها .					
47	اتعرف على الضريبة التي تخضع لها الشركة وشريحة تلك الضريبة .					
48	اتعرف على القوانين التي لها صلة وتأثير على الشركة .					
49	احاول فهم السياسات الحكومية ذات التأثير على الشركة .					
50	احاول فهم مصادر الايرادات والمصروفات للشركة .					
51	اتعرف على الموردين الرئيسيين لأحتياجات المنشأة الأنتاجية .					
52	احاول معرفة الهيكل المالي للشركة ومصادر تمويلها .					
53	احاول تحديد اصناف المخزون الرئيسية في الشركة .					
54	اتعرف على طبيعة الأفصاح المالي الذي تتبعه الشركة .					
55	أتأكد من أن الكادر البشري في قسم الرقابة الداخليه قادر على قيامة بواجباتة بكفاءة ودقة .					

الجزء الرابع : الإجراءات المناسب لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية .

يرجى وضع إشارة X عند رمز الإجابة المناسب

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
56	أتاكد من عدم وجود عمليات للشركة في مناطق غير مستقرة أفتصاديا .					
57	احاول التعرف على العمليات الخاضعة لدرجة عالية من التعقيد في الأنظمة .					

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

58	احـاول معرفـة فيمـا اذا قامـت الشـركه بتغيير القطاع الذي تعمل به .					
59	التعرف فيما اذا قامت الشركة بتغيير الموردين الرئيسين للشركة وما هي الأسباب لذلك .					
60	احاول التعرف فيما اذا قامت الشركه بتطوير أو عرض منتجات أو خدمات جديدة .					
61	احاول معرفة فيما اذا قامت الشركه بفتح فروع جديدة أو قامت بتوسعة فروعها .					
62	أتأكد من عدم قيام الشركة بتغييرات في المنشأة من عمليات أمتلاك كبيرة أو اعادة هيكلة .					
63	معرفة فيما اذا قامت الشركه بتطبيق إصدارات محاسبية جديدة .					
64	أقوم بالأستفسار فيما أذا كان هناك قطاعات أو أعمال من المحتمل أن يتم بيعها .					
65	أتأكد من عدم وجود نقص في الموظفين الذين لديهم مهارات في مجال اعداد التقارير المحاسبية والمالية المناسبة .					
66	احاول معرفة التغيرات بين الموظفين الرئيسين من بينهم المديرين التنفيذيين أن وجد .					
67	أتأكد من وجود توافق بين استرتيجية المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات وإستراتيجيتها الخاصة بالعمل .					
68	اتأكد من عدم وجود ضعف في الرقابة الداخلية وخاصة تلك التي لا تتناولها الادارة .					
69	أقوم بالأستفسار عن العمليات غير الروتينية أو غير المنهجية بما في ذلك معاملات داخل الشركة .					
70	أقوم بالأستفسار فيما أذا تم تركيب أنظمه تقنية معلومات جديدة هامه تتعلق بأعداد التقارير المالية .					

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ملحق 2
قائمة أسماء محكمي أداة الدارسة

تسلسل	الاسم	التخصص	جهة العمل
1	أ.د. محمود قاقيش	محاسبة	جامعة جدارا
2	أ.د.حسين دحدوح	محاسبة	جامعة جدارا
3	د. محمد المومني	محاسبة	جامعة جدارا
4	د. أحمد مخادمة	محاسبة	جامعة جدارا
5	د. ياسين العيسى	محاسبة	جامعة مؤتة
6	د محمد الرحاحلة	محاسبة	جامعة آل البيت
7	د. محمد الدحيات	محاسبة	جامعة مؤتة
8	د. طارق مشوقه	محاسبة	جامعة مؤتة
9	د. خالد حطيبات	محاسبة	جامعة مؤتة

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit